

UNIVERSITÉ DE CAEN — FACULTÉ DE DROIT

DE LA DÉDUCTION DU PASSIF

POUR LA LIQUIDATION ET LE PAYEMENT

DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

Etude des articles 3 à 10 de la loi du 25 février 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le Jeudi 8 Janvier 1903, à 4 heures du soir

PAR

PAUL BOMMIER

JURY D'EXAMEN :

M. LAISNÉ DES HAYES, *Professeur, Président de la Thèse.*

Suffragants : { M. GUILLOUARD, *Professeur.*
 { M. LEBRET, *Professeur.*

CAMBRAI

IMPRIMERIE FERNAND DELIGNE ET C^{ie}

1903

MEIS ET AMICIS

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

UNIVERSITÉ DE CAEN — FACULTÉ DE DROIT

Année scolaire 1902-1903

DOYEN :

M. EDMOND VILLEY, (*, I. ☉), correspondant de l'Institut, membre du Conseil supérieur de l'Instruction publique.

PROFESSEURS :

MM. DANJOU, (I. ☉), assesseur du doyen, professeur de *Droit commercial*, chargé du cours de *Droit maritime*.

EDMOND VILLEY, (*, I. ☉), professeur d'*Economie politique*, chargé des cours de *Droit constitutionnel comparé* et de *Législation financière*.

LAISNÉ DES HAYES (☿, A. ☉), professeur de *Droit civil*.

GUILLOUARD (*, I. ☉, C. ✕, G. O. ✕, C. I. C. ✕, O. ✕, L. ✕), professeur de *Droit civil*.

LEBRET, (I. ☉), professeur de *Droit civil*, ancien Ministre de la Justice.

CABOUAT, (I. ☉), professeur de *Droit international public et privé* et de *Législation industrielle*.

BIVILLE (A. ☉), professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit administratif*.

DEBRAY, professeur de *Droit romain* et chargé d'un cours d'*Histoire du Droit français*.

LE FUR, professeur de *Droit administratif* et chargé du cours d'*Eléments du constitutionnel*.

AGRÉGÉS :

MM. ASTOUL, chargé d'un cours de *Droit romain* et du cours de *Pandectes*.

DEGOIS, chargé du cours de *Droit criminel* et du cours de *Droit civil approfondi et comparé*.

GÉNESTAL, chargé des cours d'*Histoire générale du Droit français*, d'*Histoire du Droit public français* et du cours sur la *Coutume de Normandie*.

ALLIX, chargé des cours d'*Economie politique* (doctorat) et d'*Histoire des Doctrines économiques*.

SECRÉTAIRE :

M. GILLET (I. ☉), secrétaire de l'Université de Caen.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE CAEN — FACULTÉ DE DROIT

DE LA DÉDUCTION DU PASSIF

POUR LA LIQUIDATION ET LE PAYEMENT

DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS

Etude des articles 3 à 10 de la loi du 25 février 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le Jeudi 8 Janvier 1903, à 4 heures du soir

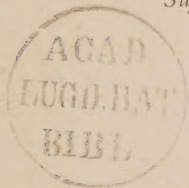
PAR

PAUL BOMMIER

JURY D'EXAMEN :

M. LAISNÉ DES HAYES, *Professeur, Président de la Thèse.*

Suffragants : { M. GUILLOUARD, *Professeur.*
 { M. LEBRET, *Professeur.*



CAMBRAI

IMPRIMERIE FERNAND DELIGNE ET C^{ie}

1903



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548414_0023

LOI DU 25 FÉVRIER 1901

Art. 3. — Pour la liquidation et le payement des droits de mutation par décès seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt.

S'il s'agit de dettes commerciales, l'administration pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de commerce du défunt.

Ces livres seront déposés pendant cinq jours au bureau qui reçoit la déclaration, et ils seront, s'il y a lieu, communiqués une fois, sans déplacement, aux agents de service du contrôle, pendant les deux années qui suivront la déclaration, sous peine d'une amende égale aux droits qui n'auront pas été perçus par suite de la déduction du passif.

L'Administration aura le droit de puiser dans les titres ou livres produits les renseignements permettant de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif dépendant de la succession, et, en cas d'instance, la production de ces titres ou livres ne pourra être refusée.

S'il s'agit d'une dette grevant une succession dévolue à une personne pour la nue propriété et à une autre pour l'usufruit, le droit de mutation sera perçu sur l'actif de la succession diminué du montant de la dette, dans les conditions de l'art. 13 ci-après.

Art. 4. — Les dettes dont la déduction sera demandée seront détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la déclaration de la succession et certifié par le déposant.

A l'appui de leur demande en déduction, les héritiers ou leurs représentants devront indiquer soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu, soit la date du jugement

et la juridiction dont il émane, soit la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation de créances ou du règlement définitif de la distribution par contribution.

Ils devront représenter les autres titres ou en produire une copie collationnée.

Le créancier ne pourra, sous peine de dommages-intérêts, se refuser à communiquer le titre sous récépissé ou à en laisser prendre sans déplacement une copie collationnée par un notaire ou le greffier de la justice de paix. Cette copie portera la mention de sa destination ; elle sera dispensée du timbre et de l'enregistrement tant qu'il n'en sera pas fait usage soit par acte public, soit en justice ou devant toute autre autorité constituée. Elle ne rendra pas par elle-même obligatoire l'enregistrement du titre.

Art. 5. — Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déclaration.

Néanmoins, toute dette constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession ne pourra être écartée par l'administration, tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée. L'action pour prouver la simulation sera prescrite après cinq ans à compter du jour de la déclaration.

Les héritiers ou légataires seront admis, dans le délai de deux ans à compter du jour de la déclaration, à réclamer, sous les justifications prescrites à l'art. 4, la déduction des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif de la distribution par contribution postérieure à la déclaration et à obtenir le remboursement des droits qu'ils auraient payés en trop.

Art. 6. — L'agent de l'Administration aura dans tous les cas la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. Cette attestation, qui sera sur papier non timbré, ne pourra être refusée, sous peine de dommages-intérêts, toutes les fois qu'elle sera légitimement réclamée.

Le créancier qui attestera l'existence d'une dette déclarera, par

une mention expresse, connaître les dispositions de l'art. 9 relatives aux peines en cas de fausse attestation.

Art. 7. — Toutefois ne seront pas déduites :

1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque, dans la forme et suivant les règles déterminées à l'art. 6 ;

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les art. 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil.

Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par un acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires, et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ;

3° Les dettes reconnues par testament ;

4° Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prévues à l'art. 6 ; si l'inscription n'en est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit, s'il y a lieu ;

5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France ; celles qui sont hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger ; celles, enfin, qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France ;

6° Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

Art. 8. — L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment.

Il n'est pas dérogé en cette matière aux dispositions des art. 65 de la loi de frimaire an VII et 17 de la loi de ventôse an IX, sauf

dans les instances ne comportant pas la procédure spéciale établie par ces articles.

Art. 9. — Toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs, sans décimes.

Le prétendu créancier qui en aura faussement attesté l'existence sera tenu solidairement avec le déclarant au paiement de l'amende et en supportera définitivement le tiers.

Art. 10. — L'action en recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dette se prescrit par cinq ans à partir de la déclaration de la succession.



AVANT-PROPOS

La loi du 25 février 1901 a apporté dans notre législation fiscale plusieurs modifications importantes.

Elle a substitué au droit proportionnel de mutation par décès une échelle progressive variant à la fois selon le degré de parenté existant entre le *de cujus* et le successeur, et selon l'importance de la part nette recueillie par ce dernier ; elle a détruit la règle de la non distraction des charges dans les mutations par décès, posée par les art. 14 n° 8 et 15 n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII ; elle a étendu le droit d'investigation de l'administration sur l'actif mobilier des successions ; elle a réformé le mode de perception du droit de mutation sur les transmissions à titre gratuit de la nue-propriété et de l'usufruit ; elle a modifié l'assiette du droit de mutation pour les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de produire un revenu, et enfin elle a remanié le tarif des donations entre vifs.

Le reste de cette loi de finances ne concerne pas l'Enregistrement.

L'étude d'une réforme aussi vaste et aussi complexe donnerait l'occasion de traiter les matières les plus importantes de notre droit fiscal, aussi exigerait-elle plusieurs volumes.

Nous nous bornerons à étudier le second point : le principe nouveau de la déduction du passif pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès.

Après avoir rappelé l'ancien principe de la loi de frimaire, et avoir montré quelles raisons avaient légitimé son admission à cette époque, comment l'évolution de notre législation fiscale avait fait disparaître une à une ces raisons ou plutôt ces prétextes, et avait rendu la règle ancienne absolument injuste, nous ferons rapidement l'historique de notre nouvelle loi.

L'histoire des projets qui se sont succédé au Parlement avant d'aboutir à la loi du 25 février 1901 embrasse presque un siècle, et l'évolution dont le premier terme est le projet déposé en 1819 par le baron Louis, ministre des finances, peut présenter un réel intérêt.

Puis, après avoir exposé brièvement les règles que la jurisprudence avait établies pour corriger, dans la mesure que les textes permettaient, la rigueur de la règle de l'an VII, nous ferons le commentaire des huit articles de la loi nouvelle qui ont trait à la déduction du passif.

Tel sera le plan de notre travail.

Notre commentaire de la loi du 25 février 1901 ne contiendra malheureusement aucun document de jurisprudence, car nous ne connaissons aucun tribunal qui ait eu l'occasion de se prononcer sur le nouveau régime fiscal des successions. La loi, promulguée le 26 février 1901, n'a été mise pratiquement en vigueur que vers le mois d'août suivant, époque à laquelle ont été faites les déclarations de successions des individus décédés depuis sa promulgation ; et les procès qui auraient été engagés depuis ce moment n'ont pas encore pu recevoir une solution au moment où nous écrivons.



INTRODUCTION

PRINCIPE DE LA LOI DE FRIMAIRE. —
EXPOSÉ. — CRITIQUE.

Le principe de la non distraction des charges pour la liquidation du droit de mutation par décès est posé par l'art. 14 n° 8 de la loi du 22 frimaire an VII pour les biens meubles et par l'article 15 n° 7 de cette même loi pour les biens immeubles.

Art. 14. — La valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des biens meubles, est déterminée, pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel...

8° Pour les transmissions entre vifs, à titre gratuit, et celles qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties, *sans distraction des charges*.

Art. 15. — La valeur de la propriété, de l'usufruit et de la jouissance des immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel...

7° Pour les transmissions de propriété entre vifs, à titre gratuit, et celles qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens, ou le prix des baux courants, *sans distraction des charges*.

Le droit de mutation devait être liquidé sans avoir

égard aux dettes et charges grevant la succession : il était basé sur l'actif brut et non sur l'actif net.

Ainsi on devait comprendre dans la déclaration de succession un immeuble acheté par le défunt et non encore payé, bien que cet immeuble fut grevé pour la totalité de sa valeur par le privilège du vendeur, ou encore le prix d'un immeuble aliéné et délégué aux créanciers du défunt, si au décès de celui-ci, ses créanciers n'avaient pas encore accepté la délégation.

Au cas où un immeuble avait été acquis en remploi d'un propre aliéné sans que le prix en eut été payé, le droit de mutation était dû à la fois sur l'immeuble acquis en remploi et sur les deniers qu'on trouvait dans la succession.

Il est inutile de citer plus longuement les conséquences iniques de ces textes. Elle ne sont que trop connues et elles n'offrent plus désormais d'intérêt que pour l'histoire.

Leur application faisait que, dans les successions obérées, le plus clair de l'actif était absorbé par le fisc. Une personne venait-elle à décéder, laissant à son fils une succession composée d'un actif de 10,000 francs et grevée de 9,875 francs de dettes, le droit de mutation, exactement égal à l'actif net (1), ne laissait plus rien entre les mains de l'héritier. Lorsque la succession était au-dessous de ses affaires, l'héritier qui l'avait acceptée purement et simplement voyait les droits de mutation, sur l'actif brut s'ajouter aux charges de l'hérédité (2).

(1) 10.000 fr. à 1.25 % = 125 fr.

(2) « N'est-il pas contre toute justice, contre toutes les règles du « pacte social, que l'Etat se trouve seul héritier au préjudice des « héritiers légitimes? Et c'est cependant ce qui doit arriver chaque

La conséquence était plus illogique encore pour l'héritier bénéficiaire qui, tenu *propter rem* seulement des charges de la succession, est obligé personnellement au paiement du droit de mutation (1). Si, dans ce cas, la liquidation de la succession donnait un résultat négatif, l'héritier bénéficiaire n'avait contre l'hérédité qu'un recours illusoire, et il éprouvait un préjudice pécuniaire après avoir dépensé gratuitement son temps et sa peine à administrer et à liquider une fortune plus apparente que réelle.

Comment une thèse si contraire à l'équité a-t-elle pu être défendue et admise pendant un siècle ?

Les arguments qui la soutenaient étaient les suivants :

1^o *Motif d'ordre juridique*. — L'impôt de mutation ne frappe pas l'accroissement de fortune qui résulte pour l'héritier de la succession qui lui est dévolue. Il représente seulement le prix de la protection dont la loi entoure la transmission du patrimoine. Or la loi assure la transmission de l'actif brut, sans qu'il y ait à considérer si cet actif est ou non grevé de charges. C'est donc d'après la consistance de l'actif brut qu'il y a lieu de liquider le droit de mutation.

« fois que le passif atteint à peu près le montant de l'actif ». (Jousselin, discussion de la loi de frimaire an VII).

« Elle (la règle de la non distraction des charges) a pour conséquence de faire varier le taux de l'impôt du simple au décuple pour une même somme, suivant qu'elle provient d'une succession nette de charges, ou d'une autre dont les dettes égalent les 9/10 de l'actif. Bien plus, dans certains cas, l'impôt égale l'actif net tout entier, la confiscation de l'héritage par l'Etat est alors complète ». (Rapport de M. Monestier au Sénat. J. Off. Doc. parl. Sénat 1900 ann. 475 p. 972).

(1) Amiens, 9 mai 1888. D. 1889. 2. 176.

2° *Motif d'utilité*. — Lors de la discussion de la loi de frimaire au Conseil des Anciens, Joussetin combattit au nom de l'équité le principe de la non distraction des charges, mais sa voix fut couverte par celle du rapporteur Crétet qui prétendit que tout autre mode de perception était impraticable : « Pour agir
« autrement, disait-il, il faudrait procéder à la liqui-
« dation de toute succession contradictoirement entre
« le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en
« lenteurs par des formes contentieuses, et cela,
« indépendamment du scandale intolérable qu'il y
« aurait à placer les préposés de la Régie dans un état
« permanent d'hostilité contre toutes les familles et à
« les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus
« intimes ».

3° *Motif de compensation*. — Le rapporteur déclarait en outre que la rigueur du principe était tempérée par l'exemption de droit dont jouissaient les valeurs mobilières des successions et par le faible taux de capitalisation employé par la loi.

Ces arguments bien faibles ont pu convaincre le législateur de l'an VII. Mais, depuis longtemps, l'évolution de la législation fiscale leur a enlevé toute portée.

1° Il est vrai que la loi de frimaire avait tarifé au droit unique de 5 % toutes les mutations par décès, quel que fût le degré de parenté entre le *de cujus* et le successible, faisant exception seulement pour les héritiers en ligne directe (1 %), et pour le conjoint (2,50 %), en considération de la part que ceux-ci avaient eue dans la gestion et la mise en valeur du patrimoine commun, (L. frimaire, art. 69, §§ 3, 6, 9). On pouvait conclure de ce tarif uniforme, établi sans égard pour la qualité de l'héritier, que la loi frappait uniquement le

fait de la mutation. Mais cet état de choses ne fut pas de longue durée. Une première loi, du 28 avril 1816 (art. 53), laissant intacte la loi de frimaire en ce qui concernait les héritiers en ligne directe, fixa le droit de mutation à 3 % entre époux, à 5 % pour les frères et sœurs, neveux et nièces, oncles et tantes, petits neveux et petites nièces, grands-oncles et grand'tantes, et autres parents au degré successible, et porta à 7 % le droit dû par les étrangers ou l'époux successeur *ab intestat*.

Quelques années plus tard, la loi du 21 avril 1832 (art. 33) compléta cette œuvre et gradua méthodiquement le droit proportionnel suivant le degré de parenté de l'héritier.

L'impôt de mutation est donc devenu, depuis cette époque, un impôt sur les successions, basé sur l'enrichissement de l'héritier. Or cet enrichissement ne doit être frappé que dans la mesure où il est réel et, sans négliger, par un procédé de calcul vraiment trop expéditif, tout le passif héréditaire qui en atténue l'importance.

2° Le danger signalé par Crétet au Conseil des Anciens existe encore de nos jours, car nous ne croyons pas que, pendant le cours du xix^e siècle, le fisc et les redevables aient amélioré leurs relations. Et cependant, lorsque la réforme a paru mûre, on n'a pas tenu compte de cet obstacle. Il suffisait, pour l'éviter, de ne pas rendre la déduction du passif obligatoire, mais simplement facultative, et de laisser libres de payer l'impôt sur l'actif brut de la succession ceux qui trouveraient un avantage quelconque à en user ainsi, ou qui redouteraient certaines investigations de la part de l'Administration de l'Enregistrement.

Nous pensons que ce motif en cachait un autre, beaucoup plus utilitaire, qui était de simplifier la liquidation et la perception des droits (1); on peut se rendre compte, en effet, des difficultés d'éviter la fraude en lisant dans le texte de la loi nouvelle les précautions qui sont prises contre elle. Ce procédé se retrouve d'ailleurs dans la loi du 20 février 1849 (art. 1^{er}), relative à l'application de l'impôt des mutations aux biens de mainmorte. La taxe de mainmorte, qui n'est que la représentation par abonnement du droit de mutation, est fixée à 62 cent. 1/2 du principal de la contribution foncière et, pas plus que cet impôt qui lui sert de base, elle ne tient compte des charges qui grèvent le bien assujetti.

3° L'argument tiré de l'exemption de la partie mobilière des successions vient de l'ancien droit fiscal. Sous la législation du centième denier, les meubles, de même que les successions en ligne directe, échappaient à l'impôt. Mais cela n'était déjà plus vrai sous la loi de frimaire : le droit qu'elle établissait sur les meubles était modique, il est vrai, puisqu'il était égal au quart de celui qui frappait les immeubles, (loi de frimaire, art. 69, §§ 1 et 4) mais il existait cependant. Depuis, la loi de 1816 fixa le droit sur les meubles à la moitié du droit perçu sur les immeubles, et la loi de 1832 diminua encore la différence existant entre les deux taux. Le dernier coup fut porté par la loi du 18 mai 1850 (art. 10) qui décida que les transmissions de biens meubles à

1) « La règle de la non distraction des charges s'explique par
« l'impossibilité de constater les dettes qui grèvent une succession
« et par les contestations qui n'auraient pas manqué de s'élever sur
« la sincérité des déclarations des héritiers à cet égard. — Dalloz.
« Rép. gén. v^o. Enregistrement n^o 4454 ».

titre gratuit entre vifs et celles qui s'effectuent par décès, seraient assujetties aux diverses quotités de droits établies pour les transmissions d'immeubles de la même espèce. Depuis ce jour, la dernière raison qui pouvait justifier le principe de la non distraction des charges a disparu.

La réforme s'imposait donc.

De tous côtés, même de l'étranger (1), les juriconsultes, les économistes et les hommes politiques formulaient de sévères critiques.

« Le principe de la non distraction des charges, disait
 « M. Demante (2), contrarie les notions les plus
 « élémentaires de l'équité, car, dans la répartition de
 « l'impôt entre les contribuables, il frappe les plus
 « obérés de la contribution la plus lourde. Ce fâcheux
 « résultat se produisait souvent dans la législation
 « ancienne qui, en matière de finances, vivait d'expé-
 « dients, mais il contrarie directement la notion
 « fondamentale de nos lois modernes, la répartition
 « proportionnelle des contributions publiques. J'ajoute
 « que, dans l'état actuel de nos lois, à maintenir le
 « principe en question il n'y a pas seulement iniquité
 « mais inconséquence.... Aussi, pour ceux qui veulent
 « donner à l'impôt une base rationnelle, le principe de
 « la non distraction des charges est unanimement
 « condamné ».

M. Joseph Garnier déclarait aussi qu'il est impossible de concilier ce principe avec les règles de l'équité (3).

D'après M. Paul Leroy-Beaulieu (4) : « Rien n'égale

(1) Stuart-Mill. Principes de l'Economie politique.

(2) Principes de l'Enregistrement, t. 2, p. 499.

(3) Traité des finances, 4^e édit. 1883, p. 126.

(4) Traité de la science des finances, t. 1^{er}, p. 516.

« comme excès de pouvoir l'usage suivi par le fisc en
« France, de taxer les successions sans en déduire les
« dettes. Il est impossible de voir un plus monstrueux
« excès de pouvoir ».

Citons encore Fuzier-Hermann, qui résume ainsi toutes les critiques dirigées contre notre ancienne règle (1) : « Le principe de la non distraction des
« charges dans les mutations à titre gratuit est
« évidemment contraire à la justice et à la morale. On a
« pu le considérer, à l'époque où le droit de mutation
« portait uniquement sur les immeubles, comme une
« compensation de l'affranchissement des meubles,
« mais aujourd'hui les meubles sont assujettis au
« même droit que les immeubles ; ils sont même, en
« réalité, soumis à un tarif plus élevé, puisque le droit
« sur les immeubles se calcule d'après une capitalisation
« presque toujours inférieure à la capitalisation réelle.
« On objecte que le principe est conforme au système
« général de la législation fiscale qui est de frapper
« non pas l'enrichissement du contribuable, mais la
« transmission du patrimoine. Cette objection n'est pas
« exacte, la transmission de propriété ne porte que sur
« l'actif net. On a invoqué aussi en faveur de la non
« distraction du passif dans la discussion de la loi du
« 22 frimaire an VII, le scandale intolérable qu'il y
« aurait à placer les préposés dans un état d'hostilité
« permanent contre les familles en les autorisant à
« pénétrer dans les affaires les plus intimes. Mais
« il est facile de répondre que si les héritiers crai-
« gnent cette immixtion, il leur sera toujours facile
« de ne pas déclarer le passif qui grève la succession

(1) Rép. gén. v°. Enregistrement, n° 94.

« et de payer les droits sur la valeur brute de la « succession » (1).

La jurisprudence, de son côté, n'était pas restée inactive. Une importante collection de décisions formait un corps de doctrine complet, une loi à côté de la loi. Les tribunaux avaient admis que dans certains cas déterminés, les héritiers devaient être admis à déduire de l'actif héréditaire diverses dettes dont leur auteur était chargé.

L'Administration, après une résistance plus ou moins longue, avait dû céder, et elle avait pris ces décisions judiciaires comme bases de perception.

Enfin depuis longtemps, surtout depuis 1849, le législateur travaillait aussi, quoique lentement, à faire disparaître ce que M. Monestier appelait une « *volerie fiscale* » (2).

Nous allons aborder l'étude de cette évolution parlementaire de la réforme, en rappelant les données très vagues que nous possédons sur les précédents historiques de la question.

(1) Voir encore: Exposé des motifs du projet Poincaré. J. Off. 1894. Doc. parl, Chambre. annexe 885, p. 1242.

Dalloz, Rép. gén., v°. Enregistrement, n° 4454

Garnier, Rép. gén., v°. Successions, n° 16694, § 7.

(2) Rapport au Sénat, *loco cit.*

HISTORIQUE

Le plus ancien impôt connu et étudié sur les successions est la *Vicesima pars hereditatum* (taxe de 5 %) établie à Rome par l'Empereur Auguste. Cet impôt frappait les successions des citoyens romains à l'exception toutefois des proches parents (*heredes sui et agnati*) et des pauvres. L'exemption dont jouissaient les premiers était la compensation de la charge qui leur incombait de continuer les *sacra privata* du défunt ; celle des seconds était basée sur la modicité de la succession qu'ils recueillaient (*parva et exilis hereditas*). On croit que la limite était fixée à 100.000 sesterces (1).

En dehors des discussions savantes qui ont été ouvertes sur l'assiette et le mode de perception de cet impôt, nous aurions voulu étudier si la loi romaine avait admis la distraction des charges et comment cette distraction avait été organisée de façon à protéger efficacement l'*ærarium publicum* ; la logique remarquable qui a inspiré la législation romaine nous aurait fourni des solutions intéressantes. Malheureusement, on en est encore, sur cette question, réduit aux conjectures, et les diverses opinions qui ont été émises ne présentent aucun caractère de certitude.

(1) Serrigny. Droit public et administratif des Romains. Nos 845, 846.

D'après Garnier (1) la déduction des dettes et des charges était admise à Rome, et ce fut précisément à cause des fraudes nombreuses dont son application fut l'occasion pour les contribuables que cet impôt fut supprimé plus tard. « L'humanité est la même à toutes les époques », dit-il à ce propos.

Serrigny (2) prétend qu'on devait déduire les frais funéraires tels qu'ils étaient déterminés par la loi (3), les esclaves affranchis et les dettes héréditaires. Cette déduction devait être effectuée par assimilation avec ce que décidait la loi *Falcidia* pour le calcul de la quarte établie par elle.

D'après d'autres, la déduction se bornait simplement aux frais funéraires « *funeris sumptus* ». Aucun texte, disent-ils, n'indique nettement le contraire, et l'assimilation qu'on a voulu établir entre la loi *Falcidia* et la loi *Julia de Vicesima* n'a pas sa raison d'être. *Non est eadem ratio*.

Un édit de l'empereur Hadrien vint encore limiter la déduction autorisée par la loi *Julia de Vicesima*, en défendant de comprendre dans les frais funéraires les dépenses faites pour élever un monument à la mémoire du défunt.

Quelle fut la durée exacte de cet impôt du vingtième? L'accord ne paraît pas mieux établi : les uns fixent son abolition en l'an 320, d'autres prétendent en retrouver la trace dans la loi 23 du Code Justinien, liv. VI. tit. 23, qui date de l'an 524. A cause de cette obscurité, nous estimons qu'il n'y a aucun profit à

1) Rép. gén. v°. Successions n° 16394.

2) Op. cit. n° 851.

3) L. 37 pr. D. *de religiosis*. Lib. XI. tit. 7.

retirer d'une étude plus approfondie de la théorie romaine, et nous nous bornons à cet exposé des controverses.

L'ancien droit français ne peut guère nous fournir plus de lumières ; il semble qu'en général, la règle de la non distraction des charges s'appliquait à tous les impôts dont notre droit de mutation rappelle le caractère.

En matière de fief, le seigneur suzerain percevait le droit de relief, qui représentait, à l'origine, le prix de son consentement à la mutation du domaine. Ce droit était égal à une année de revenus, mais on déduisait de ce chiffre les frais de labours et de semences, les gages dûs aux ouvriers et aux jardiniers et aussi l'année d'appointements des maçons et des couvreurs gagés pour l'entretien du château (1), et en général les charges inféodées, c'est-à-dire celles qui avaient directement pour objet l'entretien et la mise en valeur du fief.

L'édit de septembre 1703, généralisé par la déclaration du 20 mars 1708 établit sur les successions l'impôt royal du centième denier. Le texte était muet sur la distraction des dettes et charges ; les fermiers généraux profitèrent de ce silence, et, encouragés par la jurisprudence du conseil du roi, ils arrivèrent à écarter toutes les déductions. Ils ne tenaient compte que de la légitime des enfants lorsque ceux-ci pouvaient la réclamer en nature et des rentes foncières stipulées non rachetables.

Nous n'insisterons pas non plus sur la période intermédiaire qui ne nous offre qu'un seul texte, l'art. 12 du décret du 14 thermidor an IV, aux termes duquel

(1) Eusèbe de Laurière. Coutume de Paris, 1777.

il est interdit de retrancher de l'actif des successions autre chose que les rentes dûment justifiées.

Nous arrivons ainsi à la loi du 22 frimaire an VII.

Vingt ans à peine s'étaient écoulés depuis la mise en vigueur de cette loi organique de l'Enregistrement, qu'un premier essai de réforme était tenté dans le sens de la déduction des dettes par le Baron Louis, ministre des finances.

En 1819, une commission instituée par lui pour élaborer cette réforme, rédigea un projet d'après lequel la déduction du passif hypothécaire était admise. Ce projet, quoique incomplet, méritait un meilleur accueil : il n'eut pas de suite et ne fut jamais présenté à la Chambre des Députés.

Cependant, bien que le lien de corrélation ne soit pas officiellement établi, il ne semble pas téméraire de dire que cette tentative a exercé son influence sur un document législatif légèrement postérieur dont nous parlerons à cette place pour respecter l'ordre chronologique des événements.

L'ordonnance du 31 décembre 1828, encore en vigueur, portant établissement de l'Enregistrement à la Martinique, à la Guadeloupe et ses dépendances et à la Guyane française est ainsi conçue :

« Art. 16 : La valeur de la propriété des biens
« meubles est déterminée pour la liquidation et le
« paiement du droit proportionnel :

« § 9 : pour les transmissions entre vifs à titre gratuit
« et pour celles qui s'opèrent par décès, par la déclara-
« tion estimative des parties, sans distraction des
« charges, à l'exception seulement de celles qui
« seraient établies par des actes authentiques ou ayant
« date certaine antérieure au décès, sans dol ni
« fraude, et à charge d'en affirmer l'existence réelle au

« jour du décès devant le Juge de paix par un acte qui
« sera annexé à la déclaration sur la réquisition qui
« pourrait en être faite par le préposé de l'Enregis-
« trement ».

Ce système de déduction du passif est bien imparfait.

D'abord la déduction ne porte que sur les meubles ; l'extention qu'on serait tenté de faire aux immeubles est prohibée par l'art. 17 § 8 : « la valeur de la propriété
« des biens immeubles est déterminée... par le prix des
« baux courants à l'époque de la mutation et à défaut de
« baux par l'évaluation qui sera faite du revenu et portée
« à 12 fois le produit des biens, sans distraction des
« dettes ni charges quelconques ». Le § 9 du même article est conçu dans les mêmes termes, en ce qui concerne les transmissions en usufruit (1).

De plus la déduction ne s'étend qu'aux dettes constatées par actes authentiques ou sous seing privé ayant acquis date certaine avant le décès ; par conséquent le passif commercial doit se trouver en général exclu, par cette raison que les dettes qui le composent sont rarement constatées par des titres de la nature de ceux que vise l'ordonnance. Grâce à cette restriction les garanties établies par elle pour protéger le fisc peuvent paraître satisfaisantes. Il suffit, en effet, pour l'héritier d'affirmer solennellement, devant le Juge de paix, l'existence de la dette au jour du décès.

(1) L'art. 8 § 2 de la même ordonnance, visant les transmissions *entre vifs* d'immeubles, autorise la déduction des réserves de l'art. 946 du Code civil, mais « celles de l'art. 1086 faisant provisoirement partie de la donation doivent supporter le droit, sauf restitution à la réalisation ». Ce texte est étranger à notre sujet.

L'ordonnance de 1828 n'a fait, d'ailleurs, qu'étendre une ordonnance plus ancienne dont nous n'avons pu trouver la date. On lit, en effet, dans le rapport au roi qui précéda l'ordonnance (1) : « Le paragraphe 9 « exempte du droit les charges qui grèvent les « valeurs mobilières lorsqu'elles sont établies par « des titres authentiques ou ayant date certaine « antérieure au décès et sur ce point le projet « s'écarte de la législation de la Métropole ; c'est « une faveur qui a son exemple dans l'ordonnance « qui régit l'Enregistrement dans l'île Bourbon « et qu'on a cru devoir étendre aux autres « colonies ; elle est fondée sur l'équité puisque « l'héritier ne profite que de ce qui excède les « charges ».

Il est regrettable qu'une réforme basée, aux termes de ce rapport, sur une rigoureuse équité, ait attendu près de quatre-vingts ans avant d'être généralisée et appliquée à la Métropole.

L'insuccès du baron Louis en 1819 eut pour résultat de refroidir pour longtemps le zèle des réformateurs. La question ne fut reprise qu'en 1849, trente ans après. Le 30 janvier de cette année, à la 2^e délibération sur le projet de loi tendant à établir un impôt sur les successions et donations, le citoyen Dérodé présenta l'amendement suivant (2) : « Les droits d'enregistrement seront fixés « suivant le tarif indiqué ci-dessous, d'après le chiffre « net de l'actif, déduction faite du passif, sans distinction « des meubles et des immeubles ». L'amendement fut combattu par le citoyen Besnard et le ministre des

(1) Moniteur du 24 janvier 1829.

(2) Moniteur du 31 janvier 1849, p. 322, col. 3.

finances Hippolyte Passy : « Au fond, disait ce dernier, « que produirait l'amendement ? Des difficultés inextricables pour l'Administration, des procès pour chaque succession. Dans chaque succession il y a des dettes, « rarement une succession, quelque considérable qu'elle « soit, se trouve entièrement exempte de dettes. « Qu'arrivera-t-il alors ? C'est que pour chaque « succession les droits que réclamera le Trésor seront « contestés, des fraudes nombreuses auront lieu ; pour « les successions mobilières surtout, il n'y aura aucun « moyen de discerner entre les créances réelles et les « créances fabriquées, les créances fictives. Il s'agit « d'une des questions dont l'Administration s'est certainement le plus occupée ; elle a pour elle l'apparence « de la justice, je ne le conteste pas, mais toutes les « fois que l'Administration a eu à l'examiner, elle « a reconnu qu'il y aurait une perte immense pour « le Trésor, des contestations constantes et que, « définitivement, on ouvrirait, ce qu'il faut que « les impôts en général n'ouvrent pas, une source « de fraudes qui amèneraient les inconvénients les « plus graves ».

Ces arguments, que nous rencontrerons plus d'une fois encore, firent repousser l'amendement.

Le citoyen Bezanson présenta ensuite, sans plus de succès, un second amendement ainsi conçu : « On ne « défalquera de l'actif que les créances de reprises « matrimoniales même quand la femme renonce à la « communauté ».

Ces amendements ne présentent aucun système complet ; leurs auteurs n'indiquaient même pas par quelles garanties ils entendaient protéger la Régie contre la fraude.

A la fin de la même année, M. Crémieux reprit la

question et le 15 novembre 1849 (1), il déposa un projet de loi ainsi conçu (2) :

« Art. 9 : Les droits ne sont dûs que sur l'actif net des
« successions. Pour composer l'actif net, l'héritier, dans
« sa déclaration, déduit, en les énonçant, les dettes
« hypothécaires, celles qui résultent soit de jugements,
« soit de titres authentiques, soit d'actes sous seing privé
« enregistrés, mais ayant date certaine, et qui devront
« être enregistrés en même temps que la déclaration.
« Dans l'appréciation des immeubles, il déduit, en les
« énonçant, la valeur des charges dont ils sont grevés
« et qui résultent d'actes authentiques ou enregistrés.
« Si les charges ne sont pas perpétuelles, le droit
« d'enregistrement, pour la somme qu'elles repré-
« sentent, sera dû dans les six mois du jour où elles
« auront cessé. Les déductions étaient opérées comme
« il est dit ci-dessus, le surplus compose l'actif soumis
« aux droits ».

Cet article faisait partie d'un projet de loi plus vaste qui apportait trois autres innovations : l'application du tarif progressif aux mutations par décès, l'établissement d'un droit moindre sur les donations que sur les successions *ab intestat* et l'assimilation aux étrangers des parents au-delà du degré de cousins-germains.

La proposition fut renvoyée à la Commission d'initiative parlementaire qui publia son rapport le 15 janvier 1850 (3). Nous en extrayons le passage suivant : « Le mode actuel de perception, d'après

(1) Moniteur du 16 novembre 1849, p. 3692, col. 2.

(2) Voir texte complet. Moniteur du 26 janvier 1850, p. 294, col. 3.

(3) Moniteur du 26 janvier 1850, p. 294, col. 1.

« M. Crémieux, viole toutes les règles de la justice et
« encourage à des fraudes et à des mensonges de toute
« espèce dans les déclarations. Nous ne croyons pas
« que le premier reproche soit fondé..... Il n'y aurait
« injustice que si le prélèvement exercé par l'Etat était
« exorbitant, mais c'est là une question de mesure et
« non de principe. Qui oserait dire que l'impôt foncier
« est inique parce qu'il frappe le revenu des terres
« grevées d'hypothèques à l'égal du revenu des fonds
« libres? Le mode de perception proposé par notre hono-
« rable collègue abonde en impossibilités. A la vérité, il
« n'admet en déduction des biens que les dettes enre-
« gistrées ou ayant date certaine avant l'ouverture de
« la succession ; et c'est déjà désertier pour l'application
« une partie du système. Mais quel moyen pour le fisc
« de s'assurer que ces dettes ne sont pas éteintes,
« puisqu'il arrive le plus souvent que les actes libéra-
« toires ne sont pas enregistrés? Nous ne parlerons
« pas des dettes éventuelles, indéterminées, condition-
« nelles, litigieuses qui deviennent une source
« d'embarras pour la perception qu'elles tiendraient en
« suspens ou qu'elles subordonneraient à des restitutions
« contraires aux règles d'une sage comptabilité. Voilà
« donc où conduit ce système, en apparence si favorable
« au contribuable, à déclarer qu'il n'y a de valables
« que les obligations et les quittances enregistrées.
« Nous doutons que le contribuable ait beaucoup à se
« féliciter de ce perfectionnement de fiscalité. Si le
« mode actuel de perception donne lieu à beaucoup de
« fraudes, nous pensons que le mode proposé provo-
« querait bien davantage encore la dissimulation et le
« mensonge. Et l'honorable M. Crémieux semble l'avoir
« reconnu lui-même, puisqu'il s'est cru obligé d'assurer
« la sincérité des déclarations par des pénalités énormes

« qui vont jusqu'à un emprisonnement de trois mois.
« La logique du système conduirait plus loin, c'est-à-
« dire à traiter le fisc en cohéritier. Du moment où les
« droits du fisc sont basés sur la liquidation de la
« succession, pourquoi lui refuserait-on les moyens
« d'en surveiller les opérations, la faculté de faire
« apposer les scellés, de faire faire un inventaire, et de
« venir s'asseoir au milieu des assemblées de famille ?
« En résumé, il y aurait mécompte pour tout le
« monde, pour le fisc, que protégerait très imparfai-
« tement les dispositions pénales de l'honorable
« M. Crémieux, et qui ne retrouverait pas par l'élévation
« des tarifs ce qu'il perdrait dans le mode de percep-
« tion ; pour le contribuable, que des mesures aussi
« sévères et des recherches aussi vexatoires ne
« manqueraient pas d'irriter, et qui accueillerait avec
« une défiance très légitime la faveur de payer sur
« l'actif net une taxe triple, quadruple, quintuple de
« la taxe actuelle ».

La Commission se déclara nettement hostile au projet Crémieux et émit l'avis qu'il n'y avait même pas lieu de le prendre en considération (1).

Nous pensons que c'est la première partie du projet qui a nui au développement des autres. L'échelle progressive qu'il comportait, atteignait des taux fort élevés. Ainsi, les successions supérieures à 300.000 francs dévolues aux étrangers étaient soumises au droit de 16 % (art. 19 du projet), tandis que la législation en vigueur les soumettait seulement au droit de 9 %. De même une succession de 100.000 francs échue à des héritiers en ligne directe devait payer 5 % au lieu

(1) *Moniteur, Ibid.*, col. 3.

de 1 %. Cette introduction trop précipitée de l'impôt progressif avait effrayé la Commission.

La question ne reparut accidentellement que le 24 juin 1862 (1), au Corps législatif, à propos de la discussion du budget de l'année 1863. M. le marquis de Pierre critiqua d'une façon très humoristique la législation fiscale en matière de successions, « qui ruine « mais qui ne fait pas crier », et déclara que l'impôt était exorbitant et immoral parce qu'il demandait ce qui n'était pas dû.

Sa protestation ne trouva pas d'écho.

Deux ans après, en 1864, un projet fut soumis par le Gouvernement au Conseil d'Etat. Aux termes de l'art. 6 on devait déduire de la valeur des immeubles, mais seulement jusqu'à concurrence de cette valeur, les dettes hypothécaires inscrites et ayant pour objet une créance certaine et déterminée au jour de l'ouverture de la succession. Une exception était faite pour les dettes garanties par une hypothèque légale pourvu qu'elles fussent liquides et déterminées au jour de la déclaration. Le Conseil d'Etat donna un avis défavorable et le projet fut oublié.

Le 25 juin 1866 (2), M. Roulleau-Dugage demanda au Gouvernement ce qu'était devenue sa proposition et s'il avait l'intention de la présenter bientôt sous une forme quelconque, étendue ou restreinte, pour faire cesser ce qu'il considérait comme un abus grave : « Je ne comprends, quant à moi, disait-il, un droit de mutation que quand il y a un excédent « d'actif sur le passif ». M. Vuitry, ministre des finances, répondit qu'il n'avait nullement l'intention

(1) Moniteur du 25 juin 1862, p. 944, col. 3.

(2) Moniteur du 26 juin 1866, p. 832, col. 5.

de représenter le projet qu'il venait de retirer, que d'ailleurs tous les projets de cette sorte étaient dominés par cette considération supérieure qu'il fallait pouvoir renoncer à une portion de recettes pour en faire l'essai et que, lorsque le moment serait venu, le Gouvernement saisirait les Chambres d'un projet complet.

En 1869, la question de la déduction du passif fut agitée plusieurs fois. Le 18 mars (1), M. Quentin-Bauchart lut un rapport sur une pétition déposée au Sénat et tendant à l'abrogation du principe de l'an VII. Il conclut à une enquête, parce qu'il considérait comme imprudent d'abandonner un système qui avait fonctionné sans embarras depuis 70 ans pour se lancer dans l'inconnu, alors surtout qu'il était facile de prévoir que le renversement de la règle de la non distraction des charges rendrait nécessaires certaines inquisitions qu'il ne fallait pas ordonner à la légère.

Le 23 avril suivant (2), M. Hubert Delisle fit au Sénat un rapport sur une pétition de même nature et conclut au renvoi devant le ministre compétent, « avec bonne et sincère recommandation ». M. Goin demanda le maintien intégral du texte de la loi de frimaire, un changement de cette nature devant, d'après lui, avoir pour effet de détruire l'impôt lui-même. M. Le Roy de Saint-Arnaud appuya en ces termes le renvoi au Gouvernement : « Le principe de justice « est blessé par cela seul que le droit frappe la totalité « de la succession sans avoir égard aux dettes..... « Comment la Commission s'exonèrera-t-elle du

(1) J. Off. du 19 mars 1869, p. 373.

(2) J. Off. du 24 avril 1869, p. 602.

« reproche de proposer le maintien d'un impôt qu'elle
« déclare injuste » ? La réforme fut encore combattue
par M. Roulland. Nous relevons les paroles suivantes
de M. Lacaze, partisan de la réforme : « L'impôt peut
« être injuste de deux manières; il peut l'être par
« l'exagération, il peut l'être par la violation de l'égalité
« proportionnelle, c'est l'injustice par l'inégalité. Pour
« mon compte, je ne crois pas l'être, mais si j'étais
« acculé à cette extrémité de choisir entre l'injustice
« par l'exagération et l'injustice par la violation de
« l'égalité, j'opterais pour la première. On s'habitue à
« l'exagération, on s'y résigne, on en prend son parti ;
« le grief qui pèse proportionnellement sur tout le
« monde en vient bientôt à n'être plus considéré
« comme un grief; mais l'injustice par l'inégalité,
« chaque fois qu'elle fait son œuvre, inflige une
« blessure nouvelle, elle irrite le même sentiment et
« elle produit cette irritation non pas seulement chez
« celui qui souffre de l'injustice, mais chez les autres,
« chez tout le monde, dans la conscience publique ».

Finalement le projet fut renvoyé au Gouvernement, avec avis favorable, pour l'étude des garanties à établir pour protéger le fisc. On n'en entendit plus jamais parler.

Un sort semblable fut réservé à plusieurs projets que nous nous contenterons de mentionner pour éviter des redites :

Celui de M. Folliet, en 1871,

id M. Sébert, en 1874,

id M. Cherpin, en 1876,

id M. Parent, la même année.

Une proposition de loi déposée par M. de Gasté, le 20 mai 1876 (1), parut avoir plus de chances d'aboutir.

(1). J. Off. 1876. p. 3478.

Elle resta à l'étude pendant quatre ans. Son auteur disait en la présentant : « Chacun ne doit contribuer « aux charges de l'Etat et ne payer l'impôt que dans la « proportion de sa fortune. Le principe contraire ne « serait possible que chez les sauvages ou les Iroquois, « si le régime parlementaire existait chez eux ».

Une commission étudia ce projet et déposa son rapport le 30 novembre 1880 (1). Une commission extra-parlementaire fut même nommée ; on pouvait donc espérer que le concours de tant de bonnes volontés amènerait un résultat sérieux. Il n'en fut malheureusement pas ainsi.

Citons pour mémoire seulement la proposition de M. Peyre, déposée le 18 janvier 1883, qui eut l'honneur d'un vote favorable sur la prise en considération. Elle n'alla pas plus loin.

Quelques jours plus tard, M. Duché tenta un effort vers le même but par voie d'amendement au budget. Il proposa de déduire sur la part de chaque héritier sa part contributoire dans : 1° Les dettes hypothécaires dont l'inscription ne serait pas périmée depuis plus de trois mois ou radiée au jour de l'ouverture de la succession ; 2° les dettes relatives à la profession du défunt ; 3° les dettes relatives à la dépense domestique au jour du décès, ne remontant pas à plus de deux ans et 4° les frais funéraires. Le texte offrait un système assez complet de garanties pour la Régie, moins compliqué que celui de la loi de 1901. L'amendement est repoussé par la Commission du budget.

M. Duché ne se tint pas pour battu, et l'année suivante il renouvela son amendement.

(1) J. Off. du 8 décembre 1880, p. 12076.

De son côté, M. Borie déposa en même temps (1) une proposition de loi en ce sens. Cette proposition (2) substituait la valeur vénale des immeubles à la capitalisation du revenu pour l'assiette du droit de mutation (art. 17), et elle posait le principe général de la déduction des dettes dans les art. 19 et 20 ainsi conçus :

Art. 19. — Le passif soit hypothécaire soit chirographaire sera déduit en capital de la masse successorale s'il résulte de titres authentiques ou réguliers présentant date certaine et remontant à au moins un an avant le décès.

Art. 20. — Sont compris dans le passif : 1° les intérêts des dettes hypothécaires ne remontant pas à plus de trois ans et ceux des dettes chirographaires à plus de deux ans, plus le prorata de l'année courante ; 2° les dettes relatives aux dépenses domestiques, mais n'excédant pas l'année échue et le prorata de l'année courante ; 3° les contributions dues au jour du décès.

La proposition fut repoussée mais reprise par son auteur sous forme d'amendement à la discussion du budget. La commission se montra favorable : elle proposa dans les articles 28, 29 et 30 de la loi de finances d'adopter à peu de choses près le texte de M. Borie ; et dans l'art. 31, elle établit l'impôt progressif pour combler le déficit que la réforme allait créer. Le ministre des finances fit observer que le déficit ne serait pas exactement compensé et que le Trésor demeurerait en perte d'environ 60 millions. Devant cette considération, l'amendement fut rejeté.

L'année suivante, le 27 mars 1888, M. Tirard,

(1) 9 juin 1887. J. Off. du 10 juin 1887. p. 1185.

(2) J. Off. 1887. Doc. parl. annexe 1830. p. 805.

ministre des finances et président du conseil, déposa à la Chambre, au nom du Gouvernement, un projet spécialement consacré à la déduction du passif (1). L'exposé des motifs estimait la perte probable du Trésor à 20 ou 25 millions et proposait de la compenser par une légère augmentation des tarifs (art. 7).

L'art. 1^{er} spécifiait que la déduction était facultative pour les héritiers et l'autorisait pour les dettes antérieures au décès et liquides à ce jour, résultant d'actes authentiques, de jugements ou d'actes sous seing privé enregistrés antérieurement au décès. Les articles suivants excluaient les dettes consenties au profit des héritiers, donataires et légataires, les dettes reconnues par testament et les dettes résultant de titres étrangers ou hypothéqués en tout ou *en partie* (2) sur des immeubles situés à l'étranger, les loyers et fermages excédant le terme courant.

L'exposé des motifs contient de très longues explications sur les motifs de l'exclusion du passif commercial et des dettes verbales, et il mériterait à ce titre une citation à cette place. Mais nous préférons y renvoyer pour éviter la répétition de ce que nous avons déjà dit.

La 4^e législature expira avant que le projet put venir en discussion, et ce fut là une nouvelle cause de retard. Il ne tomba cependant pas dans l'oubli et, l'année suivante, le 28 novembre 1889, M. Rouvier, ministre des finances, le représenta à la Chambre. Le projet et son exposé des motifs étaient la reproduction littérale de l'œuvre de M. Tirard (3). Il fut renvoyé à

(1) J. Off. Doc. parl. ann. 2598 p. 545.

(2) Différence avec l'art. 7 § 5 L. 25 février 1901.

(3) J. Off. Doc. parl. Chambre sess. extr. 1889, ann. 116, p. 243.

la Commission des finances au nom de laquelle M. Jamais déposa un rapport le 27 mars 1890, concluant en ce qui concerne la distraction du passif à l'adoption pure et simple du texte du Gouvernement.

Pendant ce temps, l'initiative parlementaire ne restait pas inactive ; le 22 mars 1890, M. Borie présentait à la Chambre une nouvelle proposition (1).

L'exposé des motifs très complet qui le précédait concluait en formulant contre le projet officiel 16 griefs principaux (2). Le projet était ainsi conçu :

Art. 1^{er}. — A dater de la promulgation de la présente loi, les droits à percevoir sur les mutations de toute nature et sur les mutations par décès, seront liquidés après déduction des dettes énumérées dans l'article suivant sur la part revenant à chacun et conformément au tarif fixé par l'article ci-après.

Art. 2. — Les dettes dont les parties peuvent demander la déduction sont les suivantes :

1^o Les dettes hypothécaires non échues au jour de l'ouverture de la succession et dont il n'a pas été donné mainlevée.

2^o Les dettes hypothécaires non échues dont l'inscription serait périmée ou celles échues et non payées au jour de l'ouverture de la succession mais sous la condition de justifier d'un commencement de poursuites ou d'une prorogation de délai authentique ou ayant acquis date certaine, le tout remontant à 3 mois au moins avant l'ouverture de la succession.

3^o Les dettes chirographaires dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession résulte d'un acte

(1) J. Off. Doc. parl. Chambre, ann. 472, p. 556.

(2) *Ibid* ; p. 568, col. 3.

authentique, d'un jugement ou d'un acte sous signature privée enregistré trois mois au moins avant l'ouverture de la succession.

4° Les dettes commerciales établies par un inventaire fait au décès et dont la sincérité pourra être au besoin vérifiée par la production d'une comptabilité commerciale régulière soumise au préposé de l'Enregistrement, soit en cas de désaccord à un expert nommé par le Tribunal de 1^{re} instance de l'arrondissement du siège commercial.

5° Les intérêts, loyers, et fermages au prorata de l'année courante.

6° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires et légataires si elles résultent de titres enregistrés un an au moins avant l'ouverture de la succession.

Art. 3. — Les dettes hypothécaires ne pourront être déduites que sur la valeur de l'immeuble qu'elles grèveront sans que d'aucune façon l'excédent de ce passif puisse être imputé sur les autres valeurs de la masse héréditaire.

Art. 4. — Ne seront pas déductibles les dettes résultant de titres ou de jugements passés à l'étranger, celles qui sont hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger ou qui dépendent de successions d'étrangers domiciliés en France.

M. Borie demandait à l'impôt progressif de combler le déficit qu'allait causer la déduction du passif (art. 6). Cette proposition présentait un caractère personnel et s'écartait de ce qui avait été imaginé jusqu'alors. Elle ne fut malheureusement pas adoptée.

Le projet Rouvier fut discuté à la Chambre le 12 mars 1891, et adopté sans difficulté en première délibération. Mais les événements politiques qui se produisirent

au commencement de l'année 1892 firent passer M. Jamais du banc de la Commission au banc des ministres. La Commission le remplaça par M. Boudenoot qui déposa en son nom un rapport supplémentaire le 4 juillet 1892 (1). Ce rapport étendit le projet primitif en réformant l'assiette du droit sur les transmissions en nue propriété et en usufruit, et se montra plus libéral pour la déduction du passif :

Art. 1^{er}. — Pour la liquidation et le payement du droit de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt existant au jour de l'ouverture de la succession et résultant *a)* de jugements, *b)* d'actes authentiques antérieurs d'au moins un mois au décès, *c)* d'actes sous seing privé enregistrés au moins un mois avant l'ouverture de la succession, *d)* de déclarations faites à l'Enregistrement, un mois au moins avant le décès, en vertu de lois existantes, de conventions verbales.

Il suffisait notamment que la dette fût liquide au jour de la déclaration de succession et non pas au jour du décès comme le voulait le projet précédent. Les garanties établies pour protéger le fisc étaient très simples mais paraissaient suffisantes.

Le 13 mai 1891, M. Maujan déposa un projet de loi ayant pour objet la réforme générale de l'impôt et l'établissement d'un droit gradué sur les mutations par donations ou successions.

Un rapport fut déposé sur cette proposition le 9 juillet 1892 par M. Dupuy-Dutemps, au nom d'une Commission chargée de l'examiner (2). « Seront déduites

(1) J. Off. 1892. Doc. parl. Chambre, ann. 2239, p. 1474.

(2) J. Off. 1892. Chambre, Doc. parl., ann. 2289, p. 2051.

« de l'actif, disait l'art. 1^{er} du projet de la Commission, « les dettes en capital à la charge du défunt qui sont « liquides au jour de l'ouverture de la succession et qui « résultent d'actes authentiques, ou de jugements, ou « d'actes sous seing privé, enregistrés trois mois au « moins avant l'ouverture de la succession ». Ce projet se rapprochait beaucoup du précédent au point de vue de la justification du passif.

Il eut le sort du projet Tirard; comme lui il ne put voir la discussion avant l'expiration des pouvoirs de la cinquième législature.

Le 25 novembre 1893, M. Dupuy-Dutemps renouvela la proposition de M. Maujan (1), et quelques jours plus tard, M. Boudenoot reprit pour son compte le projet du Gouvernement, pour lequel il avait fait un rapport dont nous avons parlé plus haut (2). Les projets furent renvoyés à des Commissions spéciales.

Nous arrivons au projet déposé le 8 février 1894, au nom du Gouvernement, par M. Burdeau, alors ministre des finances; ce projet mérite une attention spéciale, car, malgré les vicissitudes qu'il a traversées et les transformations qu'il a subies, il peut être considéré comme la véritable origine de la loi de 1901 (3). Le Gouvernement, très préoccupé du déficit que la réforme allait entraîner, la faisait aussi étroite que possible et se montrait beaucoup moins libéral que ses devanciers. « La « déduction de l'ensemble des dettes authentiques « (hypothécaires ou chirographaires), disait l'exposé « des motifs, constitue par elle-même un progrès assez

(1) J. Off. 1893. Chambre. Doc. parl., sess. extr., ann. 50, p. 75.

(2) J. Off. 1893. Chambre. Doc. parl., sess. extr., ann. 69, p. 99.

(3) J. Off. 1894. Chambre. Doc. parl., ann. 350, p. 124.

« important pour qu'on ne risque pas de compromettre,
« par une pensée d'équité théorique, le principe même
« de la réforme ».

Voici, en effet, comment était conçu l'art. 5 : « Pour
« la liquidation et le payement du droit de mutation
« par décès, seront déduites les dettes à la charge du
« défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succession
« et établies à cette époque par des actes authentiques
« ou des jugements ». Par ce texte, se trouvaient
exclues les dettes du passif commercial et surtout les
dettes constatées par des actes sous seing privé réguliè-
rement enregistrés que tous les projets antérieurs
avaient admises à la déduction. L'art. 6 établissait à la
règle formulée dans l'article précédent, une série
d'exceptions dont l'art. 7 de la loi de 1901 s'est inspiré
presque textuellement.

Ce projet fut renvoyé à la Commission qui, par
l'organe de M. Dupuy-Dutemps, déposa un rapport le
5 juillet 1894 (1). La proposition de loi qui terminait
ce travail corrigeait la sévérité apportée par M. Burdeau
dans l'application du principe. Elle admettait la déduction
des dettes liquides au jour de l'ouverture de la succes-
sion et établies à cette époque, 1^o par des jugements,
2^o par des actes authentiques antérieurs de trois mois
au décès, 3^o par des actes sous seing privé enregistrés
ou ayant acquis date certaine autrement que par le
décès du *de cujus* trois mois au moins avant l'ouverture
de la succession. Les justifications à fournir se bornaient
à la production du titre constatant la dette, en original
ou en copie collationnée.

(1) J. Off. 1894, Ch., Doc. parl., ann. 770 et 770 (rectifié), p. 1088
et 1100.

Avant la mise en discussion du projet, le ministère tomba, et M. Poincaré remplaça M. Burdeau comme ministre des finances. Le projet Burdeau fut repris par son successeur et inséré dans le budget de l'exercice 1895, déposé sur le bureau de la Chambre le 24 juillet 1894 (1). L'exposé des motifs résume en ces termes les raisons du maintien du texte primitif : « Les très
« scrupuleuses études auxquelles a procédé l'Adminis-
« tration, avec le vif désir d'aboutir à triompher des
« difficultés, ont révélé la possibilité de la réforme.
« Aucune hésitation n'est donc plus permise. Le
« gouvernement croit cependant devoir, jusqu'à ce
« qu'une épreuve de la législation nouvelle ait été
« faite, renfermer la déduction du passif dans les
« limites où l'avait circonscrite M. Burdeau. Cette
« limitation n'est, à nos yeux, que provisoire, mais
« nous croyons devoir attendre pour faire profiter de
« la déduction toutes les dettes chirographaires, que la
« réforme ait été expérimentée et qu'on ait pu en
« mesurer exactement les effets ». Les mots « dettes
« chirographaires » nous paraissent être le résultat d'un
lapsus et doivent être remplacés par « dettes constatées
« autrement que par des actes authentiques et des
« jugements ». Le déficit résultant de la réforme devait
être comblé par l'impôt progressif.

Le projet fut renvoyé à la Commission du budget, au nom de laquelle M. Paul Doumer déposa un rapport le 10 novembre 1894 (2). Ce travail effleure à peine la question de la distraction du passif et conclut à l'adoption du texte du Gouvernement. La discussion à

(1) J. Off. 1894, Ch., Doc. parl., ann. 885, p. 1242.

(2) J. Off. 1894, Ch., Doc. parl., ann. 968, p. 1481.

la Chambre commença le 1^{er} décembre 1894, mais on n'arriva pas jusqu'aux articles concernant notre sujet. Le 10 janvier 1895, le Gouvernement, ayant dû appeler deux douzièmes provisoires, se vit obligé de modifier le budget et déposa un projet rectifié, dans lequel la partie consacrée à la distraction des charges était respectée (1).

Le ministère tomba sur ces entrefaites. M. Ribot, nouveau ministre des finances, pour hâter le vote du budget, demanda la disjonction de la réforme du régime fiscal des successions. Elle fut votée le 17 mars 1895.

Le rapport de la nouvelle Commission fut déposé par M. Doumer le 22 octobre suivant (2). Il débute ainsi :
« On trouvera dans le rapport présenté le 10 novembre
« 1894, les éléments d'étude sur la question de la
« déduction des dettes, et les motifs qui, à ce moment,
« avaient amené la Commission du budget à restreindre
« cette déduction aux seules dettes établies par des
« jugements ou par des titres authentiques, comme le
« demandait le Gouvernement. C'étaient surtout les
« raisons de prudence financière invoquées près d'elle
« qui l'avaient empêchée de proposer une réforme
« aussi profonde qu'elle l'eût désiré. Il lui a donc été
« facile de se mettre d'accord avec le ministre des
« finances pour faire, dans le calcul du montant des
« successions, sur lequel le droit d'enregistrement est
« basé, la déduction intégrale des dettes civiles et
« commerciales ».

C'est en effet dans le but d'élaborer et de proposer

(1) J. Off. 1895, Ch., Doc. parl., ann. 1123, p. 3.

(2) J. Off. 1895, Ch., Doc. parl., ann. 1553, p. 893.

une réforme totale et de mettre à l'étude la déduction des dettes commerciales que M. Ribot avait demandé la disjonction. Il résulta de ces intentions un projet bien différent de ceux que nous avons rencontrés jusqu'à présent.

Art. 1^{er}. — Pour la liquidation et le payement du droit de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'*existence* (1) au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée, savoir : pour les dettes civiles, par des titres susceptibles de faire foi en justice contre le défunt et pour les dettes commerciales par les livres de commerce.

L'art. 2 contenait cinq exceptions au principe de l'art. 1^{er}, nous renvoyons pour ce texte, comme pour l'art. 6 du projet Burdeau, à l'art. 7 de la loi de 1901.

M. Ribot et, à sa suite, la Commission parlementaire maintinrent le tarif progressif.

Le projet fut discuté à la Chambre pendant le mois de novembre 1895. Nous n'insisterons pas sur cette discussion qui n'est guère instructive, et qui n'apporta au texte que de légères modifications de détail.

Le texte adopté par la Chambre fut renvoyé au Sénat le 25 novembre 1895 (2). Le rapport de la Commission chargée de l'étudier fut fait par M. Cordelet et déposé le 9 juillet 1896 (3). Nous regrettons de ne pas pouvoir, sans sortir de notre cadre, faire de longues citations de ce travail qui nous paraît être la meilleure étude parlementaire qui ait été faite sur la question.

L'art. 1^{er} du projet qui le termine rejette l'impôt

(1) Presque tous les projets antérieurs exigeaient, en outre, que la dette fût liquide à ce jour.

(2) J. Off. 1895, S., Doc. parl., sess. extr., ann. 21, p. 427.

(3) J. Off. 1896, S., Doc. parl., ann. 171 p. 283.

progressif : « Les droits de mutation par décès seront
« déterminés *proportionnellement* suivant les règles
« ci-après ». Les articles suivants touchant la distraction
des charges méritent d'être relatés tant à cause des
différences qui les séparent du texte voté à la
Chambre qu'à cause des analogies qu'il présente avec
le texte qui nous régit.

« Art 2. — Pour la liquidation et le payement des
« droits de mutation par décès, seront déduites les
« dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour
« de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée,
« savoir : pour les dettes civiles, par des titres
« susceptibles de faire foi en justice contre le défunt,
« et pour les dettes commerciales, par les livres de
« commerce.

« S'il s'agit d'une dette grevant une succession
« dévolue à une personne pour la nue propriété et à
« une autre pour l'usufruit, l'actif de la succession,
« diminué du montant de la dette, sera réparti entre
« le nu propriétaire et l'usufruitier dans les conditions
« de l'art. 6 ci-après.

« Les dettes dont la déduction sera demandée seront
« détaillées article par article dans un inventaire sur
« papier non timbré qui sera déposé au bureau lors de
« la déclaration et certifié par le déclarant.

« A l'appui de leur demande en déduction, les
« héritiers ou leurs représentants devront indiquer la
« date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier
« public qui l'aura reçu; la date du jugement et la
« juridiction dont il émane. Ils devront représenter
« tous autres titres ou en produire une copie colla-
« tionnée sur papier non timbré. Le créancier ne
« pourra, sous peine de dommages-intérêts, se refuser
« à communiquer le titre sous récépissé ou à en laisser

« prendre copie sans déplacement par un notaire ou un
« greffier.

« Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Adminis-
« tration aura jugé les justifications insuffisantes sera
« écartée pour la perception du droit, sauf aux parties à
« se pourvoir en restitution s'il y a lieu.

« Art. 3. — (Semblable à l'art. 6 du projet Burdeau).

« Art. 4. — Toute déclaration ayant indûment entraîné
« la déduction d'une dette sera punie d'une amende égale
« au triple du supplément de droit exigible; le prétendu
« créancier qui en aura faussement attesté l'existence
« sera tenu, solidairement avec le déclarant, au paiement
« de l'amende et en supportera définitivement le
« tiers ».

L'ordre du jour du Sénat n'appela la discussion sur le rapport de M. Cordelet que le 3 février 1898. Dès cette première séance, ainsi qu'à celle du 7 février qui la suivit immédiatement, M. Strauss, puis M. Peytral, proposèrent le rétablissement du tarif progressif combattu par la Commission. Leur amendement fut adopté par 139 voix contre 131 ; le lendemain, la Commission démissionna. Une Commission nouvelle fut nommée le 10 février, au nom de laquelle M. Dauphin déposa un rapport le 12 juillet 1898 (1). Ce document concluait au maintien du tarif progressif et pour le reste reproduisait à part quelques nuances le projet de M. Cordelet.

C'est dans ce projet de la Commission que nous voyons apparaître pour la première fois la question de l'enregistrement des copies collationnées, que nous aurons l'occasion de traiter plus loin, en commentant

(1) J. Off. 1898 Sénat. Doc. parl. ann. 295, p. 526.

l'art. 4 de la loi nouvelle : « Cette copie portera
« mention de sa destination, elle sera dispensée du
« timbre et de l'enregistrement tant qu'il n'en sera pas
« fait usage en justice ou devant toute autre autorité
« constituée. Elle ne rendra pas par elle-même obliga-
« toire l'enregistrement du titre ».

Nous lisons à ce sujet dans le rapport : « La précé-
« dente Commission a voulu déterminer le caractère de
« la copie collationnée que le tiers créancier est tenu,
« par le projet de loi, de laisser prendre du titre. Cette
« copie n'est qu'un renseignement fiscal. Tant qu'il
« n'en sera pas fait usage, soit par acte public,
« soit en justice, soit devant toute autre autorité
« constituée, elle sera dispensée de l'enregistrement et
« ne rendra pas obligatoire l'enregistrement du titre ».

La proposition fut discutée le 2 mars 1900 et adoptée le jour même. Tout semblait donc bien près d'aboutir, quand le Gouvernement retira son projet, le 3 juin 1900, pour l'incorporer au budget de 1901 (art. 24 à 40) (1).

Le nouveau projet marque un pas en arrière qui est annoncé en ces termes dans l'exposé des motifs : « Il
« nous a paru utile de limiter assez rigoureusement la
« distraction des charges. Quelque équitable qu'en soit
« le principe, nous avons pensé que, sous peine d'exposer
« le Trésor à de graves mécomptes, il était nécessaire
« d'apporter dans l'application une extrême prudence.
« Aussi les art. 24 à 27 n'autorisent-ils pas la déduction
« de toutes les dettes, mais seulement de celles qui
« résultent de jugements, d'actes authentiques ou
« d'actes sous signatures privées enregistrés trois mois

(1) J. Off. 1900. Ch. Doc. parl. ann. 1662, p. 1126.

« au moins avant le décès. Nous reprenons à cet égard
« le texte proposé par plusieurs de nos honorables
« prédécesseurs, MM. Rouvier, Burdeau et Poincaré ;
« nous sommes persuadés qu'on ne saurait sans témé-
« rité aller plus loin quant à présent : admettre la
« déduction du passif non constaté par un acte
« enregistré, ce serait ouvrir la porte à des fraudes qu'il
« serait à peu près impossible de prévenir et en même
« temps mettre l'Administration dans l'obligation de
« recourir à des moyens de contrôle que les contri-
« buables supporteraient difficilement ».

L'art. 24 pose ainsi le principe : « Pour la liquidation
« et le paiement du droit de mutation par décès,
« seront déduites les dettes à la charge du défunt dont
« l'existence au jour de l'ouverture de la succession
« sera dûment justifiée soit par des actes authentiques,
« soit par des jugements, soit par des actes sous
« signatures privées enregistrés trois mois au moins
« avant la date du décès du débiteur ».

Le reste du projet ne diffère en rien du projet Cordelet ; il contient toutefois la présomption de véracité que la loi de 1901 (art. 5 § 2) attribue aux actes authentiques et dont nous aurons à parler plus loin : c'est la première fois qu'il en est question.

La Commission à qui la proposition fut renvoyée rédigea un rapport que M. Mesureur déposa à la Chambre le 9 juillet 1900 (1). Ce rapport ne contenait guère qu'une critique à l'adresse du projet officiel, c'était en ce qui touchait le passif commercial que la Commission entendait faire profiter comme l'autre du

(1) J. Off. 1900, Ch. Doc. parl., ann. 1836, p. 1737.

bénéfice de la loi nouvelle : « Limiter la déduction des
« dettes, disait le rapporteur, ce serait enlever à la loi
« nouvelle son véritable caractère ; et elle ne serait
« qu'une réforme bâtarde et constituerait une réelle
« iniquité à l'égard d'une certaine catégorie d'héritiers,
« qui verraient s'accroître les droits qu'ils ont à payer
« sans bénéficier de la mesure qui justifie précisément
« l'augmentation des droits ».

Le rapport étudiait longuement la question de la déduction du passif commercial. Il avait été question de le soumettre à un régime particulier et d'exiger des justifications différentes, par exemple les livres de commerce ou un inventaire notarié ; la Commission crut devoir écarter tous ces procédés et soumettre les dettes à un mode uniforme de justifications. Le rapport concluait à l'adoption d'un projet dont nous ne citons que les passages dûs à une rédaction nouvelle :

« Art. 2. — Pour la liquidation et le paiement des
« droits de mutation par décès, seront déduites les
« dettes à la charge du défunt dont l'existence au
« jour de l'ouverture de la succession sera dûment
« justifiée par des titres susceptibles de faire foi en
« justice contre le défunt, soit par des lettres de
« change tirées contre ce dernier.

.
« Art. 3. —

« A l'appui de leur demande en déduction, les
« héritiers ou leurs représentants devront indiquer soit
« la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier
« public qui l'aura reçu, soit la date du jugement et la
« juridiction dont il émane, soit la date du jugement
« déclaratif de la faillite ou de la liquidation judiciaire,
« ainsi que la date du procès-verbal des opérations de
« vérification et d'affirmation des créances.

« Ils devront, s'il s'agit d'un titre non négociable,
« représenter ces titres en original ou en produire une
« copie collationnée.

.....
« S'il s'agit d'effets négociables tirés sur le défunt ou
« souscrits par lui, les héritiers seront tenus de repré-
« senter ou de produire la copie du protêt dressé faute
« de payement ».

La discussion à la Chambre eut lieu les 15 et 16 novembre 1900 ; nous en rendrons compte en commentant les textes sur lesquels elle a porté ; disons seulement que la Chambre supprima les lettres de change parmi les titres pouvant justifier les dettes, trouvant cette mention inutile ; et aussi la mention spéciale de la copie du protêt dans les pièces justificatives à produire.

C'est donc presque intact que le texte arriva au Sénat le 30 décembre 1900 (1). Il fut renvoyé pour la forme à la Commission des finances qui l'avait étudié pendant la discussion de la Chambre et qui tenait son rapport tout prêt, puisque M. Monestier le déposa en son nom le lendemain 31 décembre (2).

Le rapporteur conclut ainsi : « Nous sommes arrivés
« au terme du voyage entrepris pour nous porter plus
« avant et plus haut dans la voie de la justice fiscale
« Ceux qui ont eu la persévérance de nous suivre à
« travers les terrains abrupts et les chemins rocail-
« leux dont nous n'avons pu leur éviter que les plus
« désagréables aspérités, nous excuseront en présence
« de l'importance de l'étape accomplie ».

(1) J. Off. 1900. Sén. Doc. parl. ann. 458. p. 908.

(2) J. Off. 1900. Sén. Doc. parl. ann. 475. p. 972.

Le texte de la Commission était la reproduction presque exacte du texte voté par la Chambre ; l'article 3 portait toutefois l'addition suivante : « L'Administration aura le droit de puiser dans les livres « produits les renseignements permettant de contrôler « la sincérité de la déclaration de l'actif dépendant de « la succession, et, en cas d'instance, la production de « ces titres en justice ne pourra être refusée ».

C'est au cours de la discussion au Sénat (22 et 24 janvier 1901) que furent apportés les derniers changements et que fut établi le texte définitif de la loi ; nous aurons l'occasion de retrouver plus loin cet important débat.

La deuxième délibération devant les Chambres n'amena aucune discussion et par suite aucun changement au texte voté par le Sénat ; il ne nous reste donc, pour être complet, qu'à rappeler les dates de cette dernière étape.

Le rapport fut fait à la Chambre par M. Guillaïn et déposé le 15 février 1901 (1), et la discussion eut lieu à la première séance du 22.

Le Budget retourna au Sénat le lendemain 23 et fut renvoyé au cours de la séance à la Commission du budget. Après une courte délibération, M. Ernest Boulanger, président de la Commission, remplaçant le rapporteur, M. Antonin Dubost, lut un rapport tendant à l'adoption du texte voté par la Chambre ; ce rapport ne s'occupe que très peu de la loi sur les successions et ne parle pas du tout de la déduction du passif (2). La discussion et le vote eurent lieu sans discontinuer, et

(1) J. Off. 1901. Ch. Doc. parl. ann. 2196 p. 105.

(2) J. Off. 1901. Sén. Débats. p. 399 et s.

finalemeut l'ensemble de la loi de finances fut adopté par 215 voix contre une.

La loi fut promulguée par décret du 25 février 1901 et publiée au *Journal officiel* du 26.

Elle est donc devenue exécutoire à Paris le 28 Février et dans la reste de la France ce jour même ou le lendemain, selon l'heure de l'arrivée du *Journal officiel* aux divers chefs-lieux d'arrondissement (décret du 5 novembre 1870, art. 2). Cette heure est importante à considérer, parce que la loi, n'ayant pas d'effet rétroactif (art. 2 du code civil), ne s'applique qu'aux successions ouvertes depuis sa mise en vigueur.

PREMIERE PARTIE

DE LA DÉDUCTION DU PASSIF

DÉDUCTIONS ADMISES AVANT LA LOI DU 25 FÉVRIER 1901

Si l'introduction du principe de la distraction des charges dans notre législation fiscale est de date récente, il ne faut pas conclure que la question elle-même soit chose absolument nouvelle. Ainsi que nous l'avons fait pressentir plus haut, la jurisprudence avait commencé depuis longtemps une marche parallèle à celle qu'avait entreprise le législateur ; et si, respectant sa mission, elle n'avait pu détruire les articles de la loi de frimaire et les remplacer par une règle nouvelle, du moins les solutions qu'elle avait posées pour en conformer, le plus possible, l'application aux principes de la justice et de l'équité, bien qu'elles ne soient jamais arrivées à constituer un système général, avait eu le mérite de se faire attendre moins longtemps.

L'étude de ces solutions de jurisprudence que nous allons aborder, peut paraître tout d'abord ne plus présenter qu'un intérêt historique et dépasser le cadre d'un sujet d'actualité ; il n'en est rien cependant : car outre l'avantage que nous trouvons dans cet examen d'apprécier plus exactement le progrès accompli par la loi de 1901, nous allons voir l'intérêt qu'il y a à classer séparément les déductions admises sous l'empire de la

loi de frimaire corrigée par la jurisprudence, de l'ensemble des déductions autorisées par la loi nouvelle.

Il est admis en effet par tous ceux qui ont écrit sur la loi de 1901, que toutes les dettes dont la Régie ¹ autorisait la déduction sous l'empire de la loi de frimaire continueraient à être déduites d'après les règles anciennes, c'est-à-dire sans autres justifications que celles que l'Administration avait regardées jusqu'ici comme suffisantes ². Ces auteurs s'appuient sur une déclaration qui a été faite en ce sens à la Chambre des députés par M. Liotard Vogt, commissaire du Gouvernement, le 16 novembre 1895. Nous trouvons d'ailleurs la confirmation de cette théorie dans deux passages des Instructions que la Direction Générale de l'Enregistrement a fait parvenir à ses préposés. L'Instruction 3049 s'exprime ainsi : « Il importe de remarquer que les dispositions nouvelles n'infirmont rien les règles anciennes qui autorisent déjà, pour la liquidation de l'impôt, la déduction de certaines charges. Elles les complètent au contraire, en permettant, le cas échéant, certaines déductions prohibées jusqu'ici. Il est à noter à ce sujet, qu'en cas d'insuffisance de la communauté, l'excédent des reprises de la femme survivante pourra être retranché, pour la perception, des biens personnels

¹ Bien que certains auteurs prétendent que l'expression « Régie » ne saurait s'appliquer à l'Administration de l'Enregistrement V. Fuzier Hermann. Rep. gen. V^e. Enregistrement n^o 50 nous nous permettrons cependant d'en user pour la facilité du style.

² Alix Jean. Régime fiscal des successions. Paris, 1901 n^o 821 Defresnois. Commentaire de la loi du 25 fev. 1901 n^o 44 Garnier. Rep. pér. 10.029.

« du mari, si la créance de la veuve est établie conformément aux prescriptions de l'art. 3 ». Avant la loi de 1901, le mari était considéré comme débiteur personnel de l'excédent des reprises que la femme ne pouvait exercer sur la communauté et par conséquent cette dette, qui incombait à ses héritiers, ne pouvait être déduite de la succession. Il s'agit donc bien d'une déduction nouvelle ; et si pour l'opérer, l'Instruction exige la production des justifications prescrites par le texte nouveau, on peut en conclure, *a contrario*, que pour opérer, par exemple, la déduction des reprises de la femme survivante sur la portion de la communauté revenant aux héritiers du mari, l'Administration devra se contenter des justifications qu'elle regardait comme suffisantes avant la loi de 1901.

L'Instruction 3058 contient un passage semblable : « La loi nouvelle permettra même dans divers cas d'étendre la déduction au-delà des limites antérieurement fixées, pourvu que toutes les justifications prescrites soient fournies par les héritiers ou léga-
« taires ».

Il est donc établi que les déductions sont à ce point de vue soumises à deux régimes différents suivant qu'elles étaient ou non admises avant la loi de février 1901. L'étude de l'ancien état de choses a donc encore son intérêt actuel.

Avant d'étudier séparément chacune des exceptions que la jurisprudence avait apportées à la loi de frimaire nous nous permettrons de rechercher quel principe général avait conduit les tribunaux dans les applications que la pratique leur fournissait journellement. Il est très difficile de le formuler exactement, car dans plusieurs cas, la jurisprudence l'avait, par des fictions, élargi en faveur de l'équité.

Nous croyons cependant pouvoir l'énoncer ainsi : parmi les obligations contractées par le défunt, il en est qui ne consistent pas à transférer la propriété d'une chose mobilière ou immobilière, mais qui ont seulement pour objet de rendre, à ceux qui en sont les véritables propriétaires, des choses dont il n'avait que la possession, dont il n'était que le détenteur à titre précaire. Ces choses ne faisaient pas partie de son patrimoine et par conséquent ne pouvaient être atteintes par le droit de mutation qui frappe la transmission de ce patrimoine ; on devait donc en opérer la distraction sur l'actif brut pour le paiement du droit de mutation. La propriété que le défunt en avait, était grevée d'une obligation de restituer qui les distinguait de tous les autres biens compris dans la succession.

D'autres ont dégagé ce criterium d'une toute autre autre façon : ils ont recherché dans le droit à percevoir sur les actes libératoires la raison de la distraction ou de la non distraction.

a) Si l'acte n'était soumis qu'au droit fixe ou de décharge, c'est qu'il constatait une simple remise faite au véritable propriétaire par les héritiers du défunt, lequel n'était que dépositaire, ou détenteur momentané de la chose d'autrui ; il y avait alors lieu à déduction.

b) Si au contraire l'enregistrement de l'acte entraînait la perception du droit proportionnel, c'est qu'il constatait, soit une transmission, soit le paiement d'une obligation dont le défunt avait reçu un équivalent qu'il avait incorporé à ses biens. C'était là une dette personnelle qui se trouvait à la charge des héritiers, il n'y avait pas lieu à déduction (1).

(1) Demante. Principes de l'Enregistrement. t. II n^{os} 691-692.

Cette théorie ingénieuse résume peut-être très bien l'œuvre de la jurisprudence, mais nous doutons beaucoup qu'elle lui ait servi de base.

Une solution de la Régie du 20 novembre 1888 (1) définit en ces termes ce que l'on doit entendre par le mot « charges » au sens des art. 14 § 8 et 15 § 7 de la loi de frimaire et pose ainsi indirectement le criterium de la déduction : « La dénomination de charges s'étend à
« tous les droits ou actions qui, ayant pour gage le
« patrimoine du défunt, ne font pas obstacle à la trans-
« mission entière de ce patrimoine sur la tête de ses
« héritiers. Elle ne s'applique pas, au contraire, aux
« droits qui affectent, de telle sorte, certaines choses du
« patrimoine, que ces choses sont censées n'en plus faire
« partie et qu'elles ne sont pas transmises aux héritiers,
« soit parce que le défunt n'en était que détenteur
« précaire, soit parce qu'il les en avait détachées par
« acte entre vifs ou de dernière volonté ».

Pour la clarté de l'exposition, nous diviserons cette première partie en trois sections.

(1) Garnier. Rép. pér. 7303.

SECTION I

DETTES QUI ÉTAIENT DÉDUITES DE L'ACTIF ENTIER SANS
DISTINCTION DE L'ENTRÉE DES BIENS DANS LE
PATRIMOINE DU DÉFUNT, NI DE L'ORIGINE, NI DE LA NATURE
DE LA PROPRIÉTÉ

1^o Sommes d'argent et choses fongibles dont le défunt
était usufruitier.

Lorsqu'il s'agit de l'usufruit proprement dit, ne portant que sur des immeubles ou sur des objets mobiliers déterminés, le droit de l'usufruitier s'éteint à sa mort et ses héritiers n'en recueillent rien. La restitution au nu propriétaire n'est pas une charge de la succession ; celui-ci recouvre, par le fait seul du décès (1), la pleine propriété de sa chose et c'est par l'action réelle, la revendication, qu'il la réclamera en cas de résistance injuste des héritiers ; on ne saurait donc à aucun titre la comprendre dans l'actif héréditaire de l'usufruitier.

La question est tout autre au cas du quasi-usufruit, c'est-à-dire de l'usufruit portant sur des biens dont on ne peut faire usage qu'en les consommant *res quarum usus in abusu consistit*. L'usufruitier devient proprié-

(1) Nous ne parlerons que du cas où c'est le décès de l'usufruitier qui éteint son droit.

taire de la chose et il ne reste au nu propriétaire que le droit d'exiger, à l'extinction de l'usufruit, la restitution d'une chose semblable en qualité, quantité et valeur ; à ce moment, la succession de l'usufruitier est donc débitrice. L'application stricte des principes de la loi de frimaire s'opposait à ce qu'on retranchât de l'actif la dette consistant dans la restitution de la chose ; et cette théorie rigoureuse fut longtemps appliquée par la jurisprudence.

Nous lisons dans un jugement du tribunal de La Flèche (1) : « Du moment où la chose n'est pas un « objet certain, exclusif de tout droit de propriété de « l'usufruitier, elle rentre *ipso facto* dans son patri- « moine, et l'obligation de la rendre ne devient plus « dès lors qu'une dette non susceptible de déduction ». Mais un premier tempérament fut bientôt apporté : lorsque l'usufruit portait sur une somme d'argent et qu'on trouvait dans la succession de l'usufruitier du numéraire ou des valeurs assimilables ou encore des créances provenant du placement ou du emploi régulier des fonds grevés d'usufruit, on les considérait comme la représentation en nature de la somme objet de l'usufruit, et par application des règles admises pour les corps certains, on la déduisait de l'actif héréditaire, mais seulement jusqu'à concurrence du numéraire ou des valeurs en tenant lieu (2).

Plus tard, l'Administration elle-même se montra plus large et autorisa la déduction de tout ce que le défunt possédait au titre d'usufruitier, quand bien même on ne trouvait pas dans sa succession des sommes ou

(1) Garnier. Rép. pér. 1252.

(2) Trib. de la Seine, 10 janvier 1839.

valeurs pouvant être considérées comme la représentation en nature de ce qu'il avait reçu (1).

Cette manière de voir fut immédiatement suivie par la jurisprudence, et nous la trouvons complètement exposée dans un jugement du tribunal de Vitry-le-François du 28 juin 1860, confirmé par la Cour de cassation le 25 juin 1862 (2). La Régie transmet cet arrêt à ses agents et le donna comme base de perception dans l'Instruction générale 2234. Il va de soi que ces règles s'appliquent aussi bien à l'usufruitier légal qu'à celui qui tirait son droit d'une convention.

Nous ne mentionnerons que pour mémoire la question importante qui se posait de savoir quelle était la règle à suivre lorsque l'usufruitier, conventionnel ou légal, avait nové sa qualité d'usufruitier en celle de débiteur. Suivant que l'une ou l'autre lui était attribuée, on déduisait la chose grevée d'usufruit de l'actif de la succession, ou, au contraire, on percevait le droit de mutation sans en opérer la distraction. Cette question, par l'effet de la loi de 1901, a perdu tout son intérêt car la dette sera déduite dans tous les cas quelle que soit au jour du décès la qualité de l'usufruitier.

2^e Sommes faisant retour au donateur en vertu d'une clause de la donation.

La clause de retour, insérée dans un acte de donation au profit du donateur, est une véritable condition résolutoire de l'obligation de celui-ci au cas de prédécès du donataire ou du donataire et de ses descendants. Si une telle clause frappe une donation d'immeubles ou d'objets mobiliers déterminés, lors de la réalisation de

(1) Solution de l'Administration du 7 janvier 1857.

(2) D. 1862, 1. 370.

la condition, le donateur reprendra les biens donnés comme s'il n'avait jamais cessé d'en être propriétaire (*jure proprio, non jure cesso*). On ne pouvait donc être tenté de les comprendre dans sa succession.

Mais si la donation comprenait des sommes d'argent ou des valeurs mobilières dont le donataire ne pouvait faire usage qu'en les aliénant, le donateur ne devait en reprendre que la valeur, et c'était bien là une charge pour la succession du donataire ou du dernier survivant de ses descendants, dont on ne devait pas opérer la distraction. La jurisprudence avait évité cette conséquence injuste en disant que la dette du donataire peut être assimilée à la dette qui grève la succession d'un donateur qui n'aurait pas encore payé le montant d'une libéralité par lui faite de son vivant : or, ainsi que nous le verrons plus loin, la valeur d'une telle donation était déduite de la succession du donateur. La question fut jugée en ce sens par les tribunaux de Lodève (1) et de Beaune (2) et leurs décisions furent consacrées par une solution administrative du 19 septembre 1883 (3).

On pourrait croire au premier abord que la même solution s'appliquait, pour les mêmes motifs, au retour légal (art. 351, 747 et 766 Code civ.), puisque ces cas de résolution ne sont, en somme, que des conditions résolutoires écrites dans la loi. Mais il faut se rappeler que le donateur, dans ces divers cas, reprend les biens donnés non comme *propriétaire*, mais comme *héritier*, et qu'à ce titre il paye, sur la portion de biens qui lui

(1) 20 mars 1872, D. 1873, 5, 220.

(2) 10 juin 1882, Journal de l'Enregistrement 22003.

(3) Journal de l'Enregistrement 22306.

revient, un droit de mutation spécial calculé d'après le degré de parenté qui le relie au *de cujus*.

3^o Legs particuliers de sommes d'argent ou de rentes perpétuelles, n'existant pas en nature dans la succession.

Lorsque l'objet légué, corps certain, somme d'argent ou autre se trouvait en nature dans la succession, il ne pouvait surgir aucune difficulté; le legs était déduit. On a même admis de tout temps que le legs d'une somme d'argent était déductible, lorsque la succession ne contenait pas assez de numéraire pour l'acquitter, mais qu'elle comprenait des valeurs mobilières et des créances suffisantes pour y faire face.

L'Administration refusa cependant au début du siècle dernier de déduire les legs de sommes d'argent grevant les successions ne contenant ni numéraire, ni valeurs assimilables, par exemple au cas où celle-ci était immobilière; la somme léguée payait ainsi deux fois le droit de mutation, 1^o du *de cujus* à l'héritier ou au légataire universel, 2^o de celui-ci au légataire particulier. Cette prétention du fisc fut écartée par un avis du Conseil d'Etat du 10-27 Septembre 1808, ainsi conçu :

« Considérant que la déclaration des héritiers ou des légataires à titre universel devant comprendre
« l'universalité des biens de la succession, le droit proportionnel qui est perçu d'après cette déclaration remplit
« le vœu de la loi, puisqu'il porte sur la totalité de la succession ;

« Que la délivrance des legs particuliers, soit qu'ils consistent en effets réellement existant dans la succession, soit que les légataires universels ou les héritiers doivent les payer de leurs propres deniers, n'opère point de mutation de ces derniers aux légataires particuliers ; que, dans les deux cas, la loi

« ne regarde les héritiers ou légataires universels que
« comme de simples intermédiaires entre le testateur
« qui est censé donner lui-même et les légataires
« particuliers qui reçoivent ;

« Que du système contraire il résulterait que le même
« objet serait, en définitive, assujetti à deux droits de
« mutation, ce qui n'est ni dans le texte ni dans l'esprit
« de la loi ;

« Qu'enfin on ne doit pas assimiler le legs particulier
« payé d'après la volonté du testateur à une dette de
« succession ;

« Est d'avis que, lorsque des héritiers ou légataires
« universels sont grevés de legs particuliers de sommes
« d'argent non existantes dans la succession et qu'ils
« ont acquitté le droit proportionnel sur l'intégralité
« des biens de cette même succession, le même droit
« n'est pas dû pour ces legs ; conséquemment, que les
« droits déjà payés par les légataires particuliers doivent
« s'imputer sur ceux dûs par les héritiers ou légataires
« universels » (1).

Cette interprétation était d'ailleurs conforme à l'équité et à la justice : le légataire particulier tient en effet son droit non pas de l'héritier ou du légataire universel, mais du défunt lui-même, et la preuve en est que la délivrance de legs n'est pas assujettie au droit proportionnel, mais seulement au droit fixe de 1 franc (2).

Cependant, une solution admise sous l'ancien régime

(1) Dalloz, Rép. gén., v°. Enregistrement, n° 501. Note.

(2) Loi du 22 frimaire an VII, art. 68, § 1, n° 25. Par suite des lois du 28 février 1872 (art. 1, § 6 et 2) et du 28 avril 1893 (art. 19), ce droit fixe de 1 fr. est devenu un droit proportionnel de 0 fr. 20 %.

demeure la même aujourd'hui, bien que la matière soit régie par des principes différents. Lorsque par dérogation à l'art. 1016 du Code civil, le testateur avait mis les droits de mutation afférents au legs particulier à la charge de la succession, le legs était déduit de l'importance de l'actif héréditaire, mais les droits de mutation, bien que pouvant être considérés comme un accessoire du legs, n'étaient pas défalques parce qu'ils constituaient une dette de la succession. Il en est de même aujourd'hui, mais par ce motif que la dette héréditaire, qui consiste dans les droits d'enregistrement, prend naissance dans la personne de l'héritier ou du légataire universel et qu'étant postérieure à l'ouverture de la succession, elle ne saurait être retranchée de l'actif [Loi du 25 février 1901, art. 3].

Tout ce qui vient d'être dit s'appliquait également à la succession de l'héritier ou du légataire universel décédés sans avoir acquitté les legs ou encore au cessionnaire de leurs droits héréditaires : à moins toutefois que ceux-ci n'eussent nové leur titre avant leur mort et ne fussent devenus débiteurs des legs particuliers par un titre autre que le testament, en ce cas le montant de ces legs ne pouvait être déduit.

Les rentes constituées par le testament du *de cuius* étaient déduites de la même façon que les legs : le capital à defalquer était obtenu en multipliant le chiffre des arrérages annuels par 20 s'il s'agissait d'une rente perpétuelle, et par 10 pour les rentes viagères.

4. Donation outre vifs de sommes d'argent non acquittées ou de rentes non éteintes au décès du donateur.

Nous ne nous occuperons pas du cas où la donation non acquittée au décès du donateur portait sur un

immeuble ou sur un objet mobilier certain ; un tel acte confèrait immédiatement un droit de propriété au donataire et faisait entrer à l'instant la chose donnée dans son patrimoine. Il ne pouvait donc être question de la faire figurer dans le patrimoine du donateur à la mort de celui-ci.

Lorsque la même donation avait pour objet une somme d'argent, le droit de propriété du donataire n'était plus qu'un simple droit de créance, corrélatif d'une dette à la charge de la succession du donateur. L'application de ces principes de droit civil devait avoir pour effet d'empêcher la déduction de cette dette et de créer ainsi une injustice, car la chose donnée, au moment de la donation, avait été frappée d'un droit de mutation et il y avait abus à l'y assujettir une seconde fois.

La jurisprudence a suivi sur cette question une évolution assez curieuse pour arrêter notre attention. La Cour de cassation jugea d'abord que l'effet de la donation étant, conformément à l'art. 892 Code civ., de dessaisir le donateur actuellement et irrévocablement et de faire sortir la somme donnée de son patrimoine, le donataire, lors du décès, la prenait dans sa succession à titre de propriétaire et non à titre de créancier et que, par conséquent, l'Enregistrement ne pouvait prétendre à percevoir un droit de mutation déjà acquitté.

En 1839, l'Administration soutint que la déduction ne pouvait être accordée qu'au donataire qui prenait une part dans la succession à titre de légataire ou d'héritier : la Cour de cassation lui donna gain de cause (1). Enhardie par cette victoire, elle fit juger

1) Cass., 2 avril 1839, D. 4839, I. 175, et 26 juin 1849, D. 1849, I. 272.

successivement que la déduction devait être restreinte aux héritiers, à l'exclusion des légataires universels (1), puis aux héritiers en ligne directe, à l'exclusion des collatéraux (2). De là à refuser la déduction à tous il n'y avait qu'un pas, d'autant que les distinctions successives qui viennent d'être rappelées, et notamment la dernière, devenaient difficiles à soutenir; ce pas fut franchi en 1857 par la Cour suprême (3) qui décida que quelle que fût la qualité du donataire, qu'il prît ou non à un titre quelconque une part dans la succession, il ne recueillait la somme donnée que comme créancier, que dès lors cette créance constituant une dette de la succession, il n'y avait pas lieu de la déduire.

Cette jurisprudence rigoureuse ne fut pas de longue durée. En 1862 (4), la Cour de cassation changea sa manière de voir et revint sans transition au système primitif que nous avons exposé plus haut. Désormais la donation fut considérée comme déductible, quelle que fût la qualité du donataire, même lorsqu'elle avait été faite à charge de rapport (5).

Plusieurs arrêts ont été rendus sur une espèce qui paraît rentrer plutôt dans le domaine de la théorie que dans celui de la pratique. Une donation de somme d'argent était consentie sans que les espèces fussent comptées et remises au donataire, et le paiement en était effectué par un tiers; le donateur mourait sans avoir acquitté son obligation; devait-on déduire de sa

(1) Cass., 20 novembre 1849, D. 1850, I. 24.

(2) Cass., 31 janvier 1854, D. 1854, I. 58.

(3) Cass., 6 mai 1857, D. 1857, I. 298.

(4) Cass., 30 juillet 1862, D. 1862, I. 369.

(5) Cass., 28 octobre 1890, D. 1890, I. 274.

succession le montant de la donation ? Une distinction s'imposait : si le tiers avait payé en l'acquit du donateur, la dette primitive s'était éteinte par le paiement, mais une autre dette était née, qui constituait, au profit du tiers, une charge pour la succession du donateur et qui ne pouvait en être déduite. Si, au contraire, le tiers avait payé en son nom personnel mais en se faisant consentir une subrogation par le donataire, la jurisprudence, considérant que l'obligation primitive subsistait encore (1), et que le tiers avait pris la place du donataire, autorisait la déduction.

Donation de rente. — La rente constituée entre vifs était considérée comme une somme donnée et non payée au décès du donateur ; par suite on en déduisait le capital estimé ainsi que nous l'avons dit au paragraphe précédent, suivant les bases de l'art. 14 § 9 de la loi de frimaire.

5° Société.

Comment devait-on, au décès d'un associé, liquider le droit de mutation sur la partie de sa succession consistant dans la part sociale transmise à ses héritiers ?

La solution comportait une distinction :

a) Le décès de l'associé laissait continuer les opérations sociales, ou encore entraînait la dissolution et la liquidation de la société.

Le droit de mutation était alors perçu sur la part sociale revenant au *de cujus*, mais seulement sur sa

(1) Nous n'entrerons pas ici dans la controverse, purement théorique, de savoir si la subrogation éteint la dette primitive ou la laisse subsister en la modifiant ; cela sortirait des limites de notre sujet, nous indiquons seulement la solution admise par la Cour de cassation.

part nette, c'est-à-dire déduction faite de sa contribution dans le passif social.

La solution était évidente dans le premier cas : l'actif continuait en effet d'appartenir à la société, qui seule demeurerait chargée du passif, et la part de l'associé ne comprenait qu'une fraction proportionnelle de l'excédent de l'actif sur le passif ; c'est donc sur cette part que le droit devait être liquidé.

Dans la seconde hypothèse, l'Administration avait essayé de faire prévaloir la solution contraire en disant que le décès d'un associé avait pour effet de faire évanouir l'être moral qu'était la société, pour ne plus laisser en présence que les seuls associés, et, par conséquent, de transformer le droit purement mobilier qui leur appartenait jusqu'alors en un droit de copropriété, et que par suite, chacun d'eux ayant droit à une fraction de l'actif social, c'était sur cette fraction que, par application des textes de la loi de frimaire, on devait percevoir le droit de mutation, sans distraction des charges. La Cour de cassation, par un arrêt du 3 mars 1829 (1) repoussa cette théorie, et l'Administration suivit dès lors sa doctrine (2). On lit dans cet arrêt : « Attendu que le fonds social n'est, pendant la durée de
« la société, la propriété particulière d'aucun des
« coassociés : il appartient exclusivement à la collection
« des associés, qui forme un être moral, lequel, en sa
« qualité de propriétaire du fonds social, est créancier
« ou débiteur, soit envers un tiers soit envers chaque
« associé : chacun de ceux-ci n'a, et ne peut avoir sur
« ce fonds social, qu'un droit éventuel et subordonné

(1) D. 1829, I. 164.

(2) I. G. 1293.

« aux résultats de la liquidation et du partage de la
« société ; en effet, étant de l'essence de la société
« commerciale, que le fonds social soit destiné par la
« volonté même des parties contractantes, à subir les
« chances des opérations commerciales qui ont été
« l'objet de la société, il s'ensuit que ni le fonds social,
« ni le droit qu'y a chacun des associés ne peut être
« considéré sans égard à ces chances, et sans la
« déduction des dettes dont elles ont pu grever la
« société ; que ce droit, par conséquent, ne peut être
« définitivement apprécié et déterminé que par le
« résultat de la liquidation et du partage ; d'où cette
« autre conséquence, que la dissolution de la société
« commerciale, arrivant par le décès de l'un des
« associés, les héritiers de ce dernier, qui ne peuvent
« avoir d'autres, ni de plus grands droits que ceux de
« leur auteur, n'acquièrent sur le fonds social qu'un
« droit éventuel comme le sien et subordonné au même
« résultat ».

b) Le décès de l'associé entraînait la dissolution de la société, sans en entraîner la liquidation, par exemple au cas où deux associés convenaient qu'à la mort de l'un d'eux, tout l'actif social appartiendrait au survivant et que les représentants du prédécédé n'auraient droit qu'à la part de leur auteur fixée par le dernier inventaire.

L'Administration refusait de déduire le passif social incombant au défunt en soutenant qu'une telle clause constituait une vente éventuelle des héritiers du premier mourant au survivant moyennant un prix, et que ce prix devait servir intégralement de base au droit de mutation, sans distraction des charges, conformément aux dispositions de la loi de frimaire sur les cessions à titre onéreux. Cette prétention fut accueillie par la Cour de cassation, et nous lisons dans un arrêt

du 11 janvier 1875 (1) : « Attendu qu'au moment où
 « l'événement s'est produit (à la mort de l'associé),
 « l'être moral a cessé d'exister avec la société elle-
 « même, et que l'associé survivant est devenu proprié-
 « taire des valeurs et des biens sociaux en vertu de la
 « convention précitée, laquelle excluant les héritiers du
 « prémourant de toute copropriété dans lesdits biens
 « et valeurs, avait stipulé que le survivant conser-
 « verait toutes les valeurs en nature de la masse, et
 « qu'en devenant ainsi propriétaire de tout l'actif,
 « il aurait, comme conséquence, à payer toutes les
 « dettes souscrites, à forfait, et à ses risques et
 « périls ;

« Que dans ces circonstances, la mutation qui, au
 « décès de l'associé prédécédé, s'est opérée au profit du
 « survivant, a constitué non point une cession d'actions
 « passible seulement du droit de 50 centimes " „, mais
 « une transmission à titre onéreux de la part du défunt
 « dans les biens et valeurs qui avaient appartenu à la
 « société dissoute ;

« Que dès lors la transmission donnait lieu comme
 « toutes les ventes, à la perception de l'impôt sur le
 « prix *augmenté des charges*, et eu égard à la nature
 « des biens transmis

6^e Valeurs de Bourse non libérées.

L'Administration autorisait également la deduction
 des versements restant à effectuer sur les titres non
 libérés suivant le cours de la Bourse au jour du décès.

1. D. 1875, I. 116. Voir encore Cass. 1^{er} mars 1875. D. 1875,
 I. 369 et 26 mars 1889. D. 1890, I. 77.

SECTION II.

DETTES QUI ÉTAIENT DÉDUITES A CONCURRENCE
DES DENIERS COMPTANTS ET DES TITRES AU PORTEUR,
CES DERNIERS ÉTANT ASSIMILÉS AUX ESPÈCES.

1^{er} Mandat.

« Les obligations qui procèdent du mandat ou d'un titre analogue, dit M. Demante (1), n'encourent ni à leur naissance, ni à leur extinction, aucun droit proportionnel. La raison en est que les objets livrés au mandataire n'ont pas cessé un seul instant d'appartenir au mandant. Cela va sans difficulté pour les corps certains. Mais cela même est étendu aux sommes ou valeurs, parce que ces sortes de choses s'apprécient dans leur quantité, non dans leur espèce, puisque les sommes ou valeurs reçues par le mandataire, en cette qualité, pendant toute la durée de ses pouvoirs, sont propres au mandant, ses héritiers ne les recueillent pas ; donc elles ne doivent de ce chef aucun droit de mutation ».

Ainsi on déduisait de la succession d'un mandataire les corps certains et même les valeurs ou sommes d'argent qu'il détenait en cette qualité. On avait

(1) Demante. Principes de l'Enregistrement, n° 692.

légèrement élargi les principes pour ces dernières, et on les considérait fictivement comme étant la représentation en nature de ce que le défunt avait acquis pour son commettant.

Cependant, lorsque le mandataire avait employé les deniers ou valeurs mobilières appartenant au mandant à faire des acquisitions personnelles, les règles de la propriété apparente s'opposaient à ce que ces acquisitions fussent considérées comme appartenant directement au mandant, et la somme due par le mandataire, étant une charge de sa succession, ne pouvait être déduite. De même lorsque les héritiers du mandataire cédaient au mandant des valeurs mobilières, des créances ou des immeubles appartenant à leur auteur pour acquitter la dette de ce dernier, le droit proportionnel de dation en paiement devenait exigible.

On déduisait encore le montant des effets de commerce transmis au défunt par un endossement irrégulier ; en effet, aux termes de l'art. 138 C. Com., l'endossement irrégulier ne valant que comme procuration, on devait appliquer les règles admises pour le mandat. Il a même été jugé (1) que la présomption de propriété résultant d'un endossement régulier pouvait être détruite par la preuve, faite par les intéressés à l'aide de la correspondance, que cet endossement régulier résultait d'un simple mandat.

Peu importait que le mandat fut conventionnel ou légal, le droit du mandataire était le même et l'obligation de rendre compte ou de restituer était identique. La déduction dans le cas du mandataire légal est consacrée par une solution de l'Administration (2) qui

(1) Provins, 6 août 1891. Garnier. Rép. pér. 7709.

(2) Du 17 décembre 1833. Contrôleur 2789.

porte que lorsque le survivant de deux époux communs en biens décède sans avoir rendu aucun compte aux enfants mineurs issus du mariage, on doit déduire de sa succession les valeurs mobilières qu'il a reçues et conservées pour eux du chef de l'époux prédécédé.

Cependant dans le dernier état de la jurisprudence, la déduction n'était plus pratiquée d'une façon absolue et complète. Une solution de la Régie du 5 juillet 1892 (1) avait décidé que cette déduction ne pouvait avoir lieu qu'à concurrence du numéraire ou des valeurs similaires existant dans la succession : en effet si on pouvait considérer ces espèces ou valeurs assimilables comme la représentation en nature de ce que le défunt avait reçu, on ne pouvait étendre cette fiction aux corps certains.

Il y avait donc une double limitation à la déduction des dettes du mandataire, 1^o quant à la *nature* des choses à déduire, 2^o quant au *quantum* de la déduction à opérer.

2^o Dépôt.

Les héritiers du dépositaire recueillant un corps certain dont le défunt avait assumé la garde, ne devaient aucun droit de mutation : ce corps certain ne faisait pas partie du patrimoine de leur auteur. Il en était de même pour les sommes d'argent et les effets mobiliers lorsque le dépositaire était un officier public (notaire ou agent de change), les déposants étaient toujours censés propriétaires de ces valeurs, et la loi fiscale avait fait application de cette règle en tarifant les décharges de semblables dépôts au droit fixe seule-

(1) Garnier. Rép. pér. 7922.

ment (1). Leur valeur était déduite dans les deux cas de la succession du dépositaire.

Il n'y avait de difficulté que pour les dépôts de sommes d'argent et d'effets mobiliers chez les particuliers. La loi fiscale, présumant la fraude dans le but de l'éviter, suivant l'expression de M. Championnière, assimile le dépôt irrégulier fait chez un particulier au prêt de consommation : l'analogie que présentent ces deux contrats n'aurait pas manqué de frapper les redevables, et ceux-ci auraient trouvé séduisant de substituer l'un à l'autre et de bénéficier d'une différence de droits assez considérable tant sur la constitution du prêt que lors du remboursement (2). Il ne rentre pas dans notre cadre d'examiner si la présomption posée par la loi est une présomption *juris et de jure* ou une présomption *juris tantum* susceptible d'être combattue par la preuve contraire, d'autant plus que la controverse n'a été nettement tranchée ni en doctrine ni en jurisprudence. Nous nous bornerons à indiquer quelques points méritant une attention spéciale.

Devait-on déduire de la succession d'un agent d'affaires les sommes déposées dans sa caisse par ses clients ? C'était là une question d'espèce dont la solution variait suivant les cas. Si l'on considérait l'agent d'affaires comme tel, on ne pouvait lui donner la qualité d'officier public, et dès lors il ne profitait pas de la mesure bienveillante de l'art. 68 § 1 n° 27 de la loi de frimaire. Si, au contraire, on voyait en lui un man-

(1) L. 22 frimaire an VII, art. 68 § 1 n° 27. L. 28 avril 1816, art. 43 n° 11. L. 28 février 1872, art. 4.

(2) L. 22 frimaire an VII, art. 69 § 3 n° 3.

dataire, on lui appliquait les règles que nous avons rappelées au paragraphe précédent.

On décidait unanimement que les sommes déposées chez un banquier ne devaient pas être défalquées de l'actif brut de sa succession, car, dans cette hypothèse, il y avait plutôt prêt que dépôt, puisque le banquier usait pour son profit personnel des sommes déposées, surtout s'il y avait un délai fixé pour la remise de ces sommes et si des intérêts avaient été stipulés au profit du déposant. Mais les héritiers d'un banquier devaient bénéficier de la solution contraire si leur auteur s'était borné à garder des sommes ou valeurs déposées dans un coffre-fort dont la clef était entre les mains du déposant.

Dans le même ordre d'idées, on refusait de déduire de la succession d'un bailleur la somme qui lui avait été versée à titre de garantie, si elle ne se retrouvait pas en nature à son décès et si d'ailleurs il avait été autorisé à s'en servir. Aux termes d'une solution administrative (1), on ne devait pas non plus déduire les fermages ou loyers payés d'avance et stipulés imputables sur la dernière période du bail.

La déduction des dettes nées du dépôt était limitée de la même façon que celle des dettes résultant du mandat ; nous renvoyons à ce que nous avons dit plus haut.

3° Gage.

L'objet donné en gage par un débiteur continue à faire partie de son patrimoine (art. 2079, C. civ.) ; le créancier ne le détient qu'à titre précaire et n'a sur lui que le droit de le faire vendre dans les formes légales

(1) Du 20 novembre 1888. Garnier, rép. pér. 7303, précité.

et de se faire payer par préférence sur le prix (art. 2073). Cet objet appartient si peu au créancier que celui-ci n'a pas le droit de se l'approprier pour l'imputer sur ce qui lui est dû sans l'autorisation de la justice (art. 2078). Par application de ces principes, on déduisait de la succession du créancier gagiste les corps certains, sommes d'argent et valeurs mobilières qui lui avaient été remis pour garantir l'exécution d'obligations contractées à son profit. Mais en ce qui concerne les sommes d'argent et les valeurs, on n'autorisait la déduction que jusqu'à concurrence du numéraire et des valeurs assimilables que ses biens comprenaient à son décès.

1^o Reprises de la femme commune en biens au cas de renonciation à la communauté.

La femme (1) qui renonce à la communauté, devient complètement étrangère à celle-ci ; elle doit être considérée comme n'ayant jamais été associée, par analogie avec ce que l'art. 785 C. civ. décide pour l'héritier renonçant. Par l'effet de sa renonciation, elle perd toute espèce de droits sur la communauté et même sur tous les biens meubles et immeubles qui y sont entrés de son chef (2).

Les héritiers du mari, n'ont pas pour cela le droit de s'approprier la totalité du patrimoine commun ; la femme peut, en effet, reprendre, outre les immeubles lui appartenant en propre ou ceux qui ont été acquis en remploi : 1^o le prix des immeubles aliénés et dont le remploi n'a pas été fait et accepté dans les conditions

(1) Tout ce que nous allons dire de la femme s'applique à ses héritiers qui, à son décès, succèdent à tous ses droits.

(2) Baudry-Lacantinerie. Précis de droit civil, 6^e édition, t. III, n^o 245.

légales, 2^o toutes les indemnités qui peuvent lui être dues par la communauté. Mais elle n'a droit qu'à une somme d'argent, et elle ne saurait se prévaloir, en cas de renonciation, de l'art. 1471 n^o 2, pour se faire attribuer, en nature des biens dépendant de la communauté en payement de ce qui lui est dû.

La femme exerce ces reprises comme simple créancière de son mari (1), et elle n'a, à l'encontre des autres créanciers de celui-ci, d'autre cause de préférence que son hypothèque légale, par conséquent ses reprises constituent une véritable dette pour la succession du mari.

La jurisprudence avait, dans les derniers temps, abandonné cette règle du droit civil dans ses conséquences fiscales ; son application stricte aurait été de refuser de déduire de la succession du mari toutes les reprises de la femme, puisqu'elles ne se distinguaient pas des dettes ordinaires. Elle décidait que s'il existait dans la succession du mari du numéraire ou des valeurs assimilables ou même des choses fongibles, on devait les considérer comme étant la représentation en nature des reprises de la femme, et considérer celle-ci comme reprenant en nature ce qui lui appartenait. L'Administration avait consacré elle-même cette

(1) La question de savoir si la femme exerce ses reprises à titre de propriétaire ou de créancière a été tranchée en ce dernier sens par un arrêt solennel de la Cour de cassation du 16 janvier 1858 (D. 1858, I. 5) qui fait jurisprudence depuis cette époque.

Mais il est à remarquer qu'au cours des variations qui ont précédé cet arrêt, la Cour suprême est toujours restée logique avec elle-même, et que, lorsqu'elle jugeait que la femme exerçait ses reprises à titre de propriétaire, ces prélèvements étaient soumis seulement au droit fixe de décharge. Voir en ce sens un arrêt du 10 juillet 1855. D. 1855, I. 251.

extension fictive dans une solution du 27 février 1882 :
« Si la dot, constituée en numéraire ou en valeurs
« dont le prix a été reçu par le mari, se retrouve
« dans la succession de celui-ci et y est représentée
« par des valeurs de même nature, c'est-à-dire par de
« l'argent comptant ou des valeurs en tenant lieu, il y
« a lieu d'admettre la femme à opérer le *prélèvement*
« des reprises. Or les titres au porteur présentent le
« caractère de fongibilité qui peut les faire assimiler au
« numéraire » (1).

Nous trouvons donc, ici encore, la même limitation que nous avons rencontrée pour le mandat quant à la nature des dettes à déduire et quant à l'étendue de la déduction ; nous pouvons apercevoir déjà le progrès réalisé par la loi du 25 février 1901, aux termes de laquelle toutes les reprises de la femme seront déduites quelle qu'en soit la nature et à quelque titre qu'elle les exerce.

Ce que nous venons de dire des reprises de la femme renonçante s'applique également aux reprises exercées par la femme mariée sous le régime dotal, pour les biens dotaux et paraphernaux, et aussi par la femme mariée sous le régime exclusif de la communauté ou sous le régime de la séparation des biens.

~~~~~

---

(1) V. Garnier. Rép. gén. 7<sup>e</sup> édition. v<sup>o</sup>. Successions n<sup>o</sup> 1268 § 4. Le même auteur dans son édition de 1874 (Eod. v<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 16728) dit que la déduction doit être refusée dans tous les cas. V. également Garnier. Rép. pér. 2124 et Cass. 30 novembre 1869. D. 1870, I. 157.

## SECTION III

DETTES QUI ÉTAIENT DÉDUITES DE L'ACTIF DE LA COMMUNAUTÉ  
DISSOUTE PAR LE DÉCÈS DE L'UN DES DEUX ÉPOUX  
ET ACCEPTÉE PAR LA FEMME OU SES REPRÉSENTANTS

Les époux ou leurs représentants ne devaient aucun droit de mutation lorsque, à la dissolution de la communauté, ils reprenaient leurs biens propres ou leurs reprises en nature ; ils en étaient toujours restés propriétaires : la chose n'avait jamais donné lieu à discussion.

Mais dans le cas où ils effectuaient leurs reprises en valeur, l'Administration avait essayé de soutenir que les époux étant copropriétaires par indivis de la communauté, les reprises de chacun d'eux constituaient pour moitié une charge qui ne pouvait pas en être distraite. Mais elle abandonna sa prétention dès 1817 sur l'ordre du ministre des finances, et dans l'Instruction Générale n° 809, elle posa la règle contraire. Aux termes de ce document, le fisc considère que les époux exercent leurs reprises en valeur par voie de prélèvement et à titre de propriétaires, que le partage de la communauté n'a lieu que sur le surplus postérieurement à ces opérations, et que c'est sur la moitié de ce surplus recueilli par les

héritiers de l'époux prédécédé que doit porter le droit de mutation.

*Récompenses.* — La jurisprudence admettait la déduction sur la succession du prémourant du montant des récompenses que celui-ci pouvait devoir à la communauté, jusqu'à concurrence toutefois de l'émolument qu'il y prenait. Cette limitation s'expliquait par cette considération qu'il s'opérait dans la succession de l'époux décédé une compensation totale ou partielle entre sa dette et sa part de communauté. Par suite, dans le cas où le montant des récompenses dont il était débiteur dépassait sa part dans les biens communs, l'excédent était une charge pour sa succession et ne pouvait en être déduit.

Il nous reste à indiquer deux cas où la déduction des dettes était encore admise. Nous les faisons figurer à cette place, bien qu'ils ne rentrent pas dans les limites de cette section, à cause du rapport de connexité qu'ils présentent avec les deux dernières questions.

*Reprises de la femme exercées sur les biens personnels de son mari.* — Lorsque la communauté est insuffisante pour couvrir le montant des reprises de la femme, celle-ci peut, en vertu de l'art. 1472, poursuivre le recouvrement de l'excédent sur les biens personnels de son mari. Nous venons de voir que tant qu'elle agissait contre la communauté on la considérait comme reprenant son bien à titre de propriétaire ; mais il n'en était plus de même quand elle exerçait son recours contre les héritiers de son mari : l'excédent de ses reprises était pour la succession une véritable dette non susceptible de déduction. Mais on admit, dans le dernier état de la jurisprudence, que lorsque la dot de la femme avait été constituée en argent ou en valeurs mobilières assimilables et qu'on retrouvait dans la

succession du mari des espèces ou des valeurs semblables, on devait considérer ces dernières comme la représentation en nature de la créance de la femme et en opérer la déduction jusqu'à due concurrence.

*Mari usufruitier des reprises de la femme.* — Par application des règles que nous avons indiquées plus haut pour l'usufruit, on déduisait de la succession du mari le montant des reprises de sa femme qu'il avait conservées à titre d'usufruitier, en vertu de son contrat de mariage ou d'une disposition postérieure, entre vifs ou testamentaire, ou encore lorsque, par suite d'un accord intervenu entre lui et les héritiers de la femme, il avait nové sa qualité de débiteur en celle d'usufruitier pur et simple (1).

---

(1) Solution de l'Administration du 5 septembre 1900. V. Journal du Notariat, 2<sup>e</sup> fascicule du mois d'avril 1901.

## CONCLUSION

---

Toutes ces décisions que nous venons de rappeler et de passer en revue, n'offraient, comme on le voit, aucun *ensemble* : c'étaient des solutions éparses, se rattachant à des sujets très différents, émanant d'autorités diverses, qu'il était impossible, faute d'un principe certain autour duquel on pût les grouper, de réunir en un corps de doctrine.

En tout cas, elles ne présentaient aucun caractère de *fixité* ; bien que la jurisprudence pût paraître solidement établie sur plusieurs points, ses solutions ne pouvaient avoir qu'une valeur relative, elles étaient en effet sujettes aux changements d'appréciation de la Cour de cassation ; nous en avons vu plusieurs exemples.

On ne peut donc pas dire que la loi du 25 février 1901 soit venue consacrer un fait accompli et se soit bornée à codifier une jurisprudence préexistante, à lui donner force de loi. Elle a fait une œuvre entièrement nouvelle, et si, dans plusieurs cas, elle arrive à des résultats déjà admis sous l'ancien régime, c'est par application normale du principe nouveau qu'elle a posé.

C'est à l'étude de ce principe, de ses conséquences, et de ses conditions d'application que nous arrivons maintenant.

---

## DEUXIÈME PARTIE

---



# DE LA DÉDUCTION DES DETTES

D'APRÈS LA LOI DU 25 FÉVRIER 1901.

La déduction du passif constitue l'œuvre capitale de la loi du 25 février 1901, bien que les art. 3 à 11 de la loi de finances y soient seuls consacrés. Les art. 2 et 12 à 22 n'en sont que la conséquence : leurs dispositions, qui ont trait à l'impôt progressif, au mode d'évaluation d'immeubles déterminés, au tarif des donations et aux obligations nouvelles imposées aux sociétés de crédit (1), n'ont qu'un seul but : frapper toute la fortune des contribuables, diminuer les fraudes, en un mot *faire rendre* davantage à l'impôt de mutation, et compenser ainsi le déficit créé par l'application de la distraction du passif.

Ainsi que nous l'avons montré dans les divers projets que nous avons analysés, c'est toujours la considération de ce déficit qui a fait échouer les nombreuses tentatives qui se sont produites ; aujourd'hui, grâce aux moyens établis par la loi de 1901, les droits du Trésor et l'équilibre budgétaire sont suffisamment

---

(1) Nous ne parlons pas des art. 13 et 14 qui organisent à nouveau le régime des droits à percevoir sur les mutations en nue propriété et en usufruit. C'est là une réforme spéciale et indépendante de la distraction du passif.

sauvegardés, et la réforme qui les mettait en péril a été réalisée.

Le principe nouveau de la déduction des dettes pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès est posé par les articles 2 et 3 de la loi de 1901 :

« Art. 2. — Les droits de mutation par décès de  
« biens, meubles ou immeubles, seront liquidés sur la  
« part *nette* recueillie par chaque ayant droit.

« Art. 3. — Pour la liquidation et le paiement des  
« droits de mutation par décès seront déduites les  
« dettes à la charge du défunt dont l'existence au  
« jour de l'ouverture de la succession sera dûment  
« justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en  
« justice contre le défunt ».

Ce principe est général et doit être appliqué sans restriction : toute dette, quelle que soit sa nature, quelle que soit son origine, et quel que soit le titre qui la constate devra être déduite de l'actif brut, si la demande faite par les héritiers est présentée dans les formes et accompagnée des pièces justificatives indiquées par la loi. La dette peut être civile ou commerciale, hypothécaire ou chirographaire, gagée ou non gagée, peu importe ; la loi est formelle. Les travaux parlementaires sont très catégoriques à cet égard ; M. Monestier disait dans son rapport au Sénat : « La  
« loi pose le principe de la déduction des dettes civiles et  
« commerciales établies par un titre susceptible de faire  
« preuve en justice contre le défunt.

« Tout le monde reconnaît qu'il n'y a pas de distinction  
« à faire entre les dettes civiles et les dettes commer-  
« ciales; un impôt, gradué ou non, qui resterait perçu  
« sur ces dernières, serait justement contesté ».

Et en effet une dette est toujours une dette, et puisque

le principe de la déduction était posé, il n'y avait aucune raison de le limiter quant à son étendue. La perte causée au Trésor ayant sa compensation dans le relèvement des tarifs, il y aurait eu injustice criante à restreindre la déduction aux dettes civiles par exemple, à l'exclusion des dettes commerciales : les commerçants auraient subi comme les autres les conséquences du relèvement et de la progression des tarifs tandis qu'ils n'auraient pas profité du bénéfice de la déduction des dettes.

On ne peut donc qu'approuver le législateur d'avoir écarté les limitations que contenaient les projets antérieurs et même le texte présenté en dernier lieu par le Gouvernement. La difficulté était certainement considérable d'organiser un système préventif et répressif de la fraude, en généralisant la déduction du passif, mais la loi, l'ayant résolue, ne pouvait pas restreindre à une catégorie de dettes le bénéfice d'une mesure juste en elle-même et attendue depuis si longtemps.

On pourrait objecter que la loi elle-même a créé, dans son art. 7, des exceptions à la règle posée dans les art. 2 et 3 : cette critique n'est pas fondée, car nous verrons plus tard que les exceptions de l'art. 7 sont basées sur des présomptions d'extinction ou de simulation de la dette, et que ce texte n'a fait que barrer une route par laquelle la fraude se fût trop facilement glissée.

La loi de 1901 n'a même pas retenu une restriction assez curieuse de deux anciens projets qui voulaient que les dettes immobilières ou ayant pour garantie une affectation immobilière ne pussent être déduites que de la partie immobilière de la succession et que de même les dettes mobilières fussent défalquées exclusivement

de l'actif mobilier (1). Aux termes du texte actuel, toute dette quelle qu'elle soit et quelle que soit la consistance des biens qui la garantissent spécialement, peut être déduite de l'ensemble de la masse héréditaire sans distinction.

La théorie de la loi nouvelle est donc très complète et très générale dans sa forme concise ; elle se résume en ceci : Toute dette grevant une succession sera déduite pourvu qu'elle soit justifiée, au moment de la déclaration de la succession, de la manière prescrite par la loi.

Nous étudierons la loi du 25 février 1901 sous cinq chapitres : dans le premier nous définirons la dette au sens de la loi fiscale et nous examinerons rapidement quelques hypothèses présentant un intérêt particulier en dehors de toute condition de justification ; le second sera consacré à l'exposé des conditions auxquelles la loi a subordonné le bénéfice du principe nouveau, le troisième, à l'étude des pouvoirs du préposé de l'Administration et de quelques questions qui s'y rattachent ; nous verrons dans le quatrième quelles sont les exceptions apportées par la loi à la règle de la distraction du passif, et enfin, dans le dernier, les moyens que la loi met à la disposition de la Régie pour poursuivre les inexactitudes et les fraudes, les pénalités qu'elle édicte et les délais de prescription qui y sont fixés.

---

(1) Projet du Gouvernement de 1864, *supra.* p. 31 — et projet Borie (art. 3), *supra.* p. 38.

## CHAPITRE PREMIER

QUE DOIT-ON ENTENDRE PAR « DETTE », AUX TERMES DE  
LA LOI DU 25 FÉVRIER 1901 ?  
EXAMEN DE QUELQUES HYPOTHÈSES PARTICULIÈRES

Doit-on entendre par « dette » au sens de l'art. 3 de la loi de 1901 tout ce qui vient diminuer le profit réalisé par l'héritier ou par le légataire universel ou encore, tout ce qu'il a dû payer, en déduction de l'actif brut recueilli par lui, comme conséquence immédiate et comme suite de son acceptation ? Non, la loi n'a pas été jusque-là : nous voyons en effet dans l'art. 3 ces mots : « dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession..... » qui déterminent quelle espèce de dettes on doit considérer.

On doit diviser le passif héréditaire en deux parties :

1° *Les dettes*, c'est-à-dire les obligations dont le défunt était personnellement tenu, et qui incombent à l'héritier en sa qualité de successeur du défunt.

2° *Les charges*, c'est-à-dire les obligations qui n'ont pris naissance qu'après le décès du *de cujus*, et qui sont pour l'héritier la conséquence de son acceptation de la succession.

Les dettes sont déduites de l'actif brut : elles comprennent, par exemple, ce que le défunt pouvait devoir par suite d'un emprunt qu'il avait contracté, d'un

mandat conventionnel ou légal dont il était investi, et dont il n'avait pas encore rendu compte, d'un achat qu'il avait fait et dont le prix n'avait pas été versé, etc...

Les charges, au contraire, sont exclues de la déduction ; nous y faisons rentrer les frais funéraires, les frais de scellés, d'inventaire et de liquidation, les droits de mutation, le deuil de la veuve. On devrait également comprendre sous cette dénomination les legs particuliers, mais nous verrons plus loin que ces legs sont déduits de la succession à un titre spécial.

L'existence de la dette antérieurement au décès, est une condition primordiale, qui doit être examinée avant toute autre, car si elle n'est pas remplie, la dette ne peut être déduite, quand même l'héritier prouverait, jusqu'à l'évidence, qu'il l'a payée de ses deniers ou qu'il en est encore débiteur : elle est en dehors du champ d'application de la loi.

Pour satisfaire à cette condition, il faut et il suffit que l'obligation contractée par le défunt confère au créancier, avant l'ouverture de la succession (1), un droit ferme et actuel, mais il n'est pas nécessaire que la dette soit liquide ou déterminée : la loi ne le dit pas ; et puisque la déduction est devenue la règle, toute disposition tendant à en restreindre l'application ne peut être suppléée, et, si elle existe, on doit l'interpréter *stricto sensu*.

Le receveur de l'Enregistrement devra donc,

---

(1) Bien que, en dehors du décès, l'ouverture de la succession puisse encore résulter de l'envoi en possession provisoire des biens de l'absent (L. 28 avril 1816, art. 40), les règles qui régissent ces deux cas étant les mêmes, en ce qui nous concerne, nous emploierons indifféremment, comme synonymes, les mots « décès » et « ouverture de succession ».

lorsqu'il sera saisi d'une demande de déduction, se poser une double question :

A. — La dette existait-elle au jour du décès ?

B. — Dans quelle mesure le défunt en était-il encore tenu à ce moment ?

Il nous est impossible de prévoir toutes les hypothèses qui pourront se présenter, les circonstances de fait pouvant offrir des combinaisons multiples et variées ; nous allons seulement examiner quelques-unes d'entre elles pour lesquelles la solution de l'une ou de l'autre de ces deux questions peut offrir un intérêt juridique.

A. — Existence de la dette au jour du décès (*an debetur ?*).

*Dettes sous condition suspensive.* — Doit-on déduire une dette dont le défunt était grevé sous condition suspensive au moment de son décès ? La dette n'existe pas alors, mais si la condition se réalise, elle sera réputée avoir existé le jour même de l'obligation (art. 1179 C. civ.). Certains auteurs ont pensé (1) qu'il était impossible d'en faire distraction, parce qu'en fait elle n'existait pas au jour du décès.

Cette solution nous semble trop radicale : il y a lieu de distinguer selon que la condition se réalise ou non dans l'espace de temps compris entre le décès et la déclaration de succession. Dans le premier cas, puisque la dette existe réellement à la charge de l'héritier, nous ne voyons pas pourquoi on n'appliquerait pas les principes du droit civil et pourquoi on refuserait de déduire la dette ; l'Instruction Générale

---

(1) Defresnois. Commentaire de la loi du 25 février 1901, n° 62.  
Besson. Réforme fiscale des successions, n° 122.

3058 tranche d'ailleurs la question en ce sens. Mais dans la seconde hypothèse, si la condition n'est pas encore réalisée au moment de la déclaration de succession, le receveur ne doit pas tenir compte de la dette ; et si plus tard, l'obligation devient définitive et que l'héritier demande la restitution du droit payé en trop, l'Administration de l'Enregistrement lui opposera l'art. 60 de la loi de frimaire, aux termes duquel « tout « droit perçu régulièrement ne peut être restitué quels « que soient les événements ultérieurs ». Cette solution n'est d'ailleurs que la réciproque de ce que l'on admet pour la déclaration de l'actif héréditaire (1).

*Dette litigieuse.* — Il faut assimiler à la dette conditionnelle la dette litigieuse, c'est-à-dire celle dont l'existence est contestée ; les mêmes principes seront applicables selon qu'une décision judiciaire condamnant les héritiers du défunt interviendra ou non avant la déclaration de succession.

*Dette sous condition résolutoire.* — La même question ne se pose pas pour les dettes dont le défunt était tenu sous condition résolutoire ; dans ce cas, en effet, la dette existe du jour même de l'obligation, et elle doit être déduite à l'actif au décès. Si plus tard, même après la déclaration de succession, la condition vient à se réaliser, l'Administration aura un recours contre les héritiers pour le supplément de droit exigible.

*Compte-courant.* — On est loin d'être d'accord sur la question de savoir si la dette résultant d'un compte-courant non balancé au jour du décès doit être considérée comme existant au jour de l'ouverture de la succession.

---

(1) Garnier. Rép. pér. 10.002.

« Le compte-courant, dit M. Lyon-Caen (1), est un contrat  
« par lequel deux personnes, en prévision des opérations  
« qu'elles feront ensemble et qui les amèneront à se  
« remettre des valeurs, s'engagent réciproquement à  
« laisser perdre aux créances qui en résultent leur  
« individualité, en les transformant en articles de crédit  
« et de débit, de façon à ce que le solde résultant de  
« la compensation finale soit seul exigible. Ainsi le  
« compte-courant modifie par avance les effets des  
« contrats ou des autres opérations qui interviendront  
« par la suite entre les correspondants ». Quelques  
auteurs, armés de cette définition, prétendent que la  
dette qui résulte du compte-courant ne prend naissance  
que par la balance qui est faite lors de la clôture du  
compte : cette clôture ayant lieu par le fait même du  
décès d'un des correspondants (2), la dette qui en résulte  
est postérieure à l'ouverture de la succession ou tout au  
moins concomitante, mais elle ne lui est pas antérieure  
comme l'exige l'art. 3 (3).

Nous ne saurions admettre cette manière de voir.  
Si le compte-courant a pour but de suspendre  
l'effet des créances qui y figurent et d'empêcher  
qu'aucune d'entre elles puisse être exigée avant la  
clôture du compte, il n'a pas pour effet de les faire  
évanouir : les créances et les dettes qui le composent  
existent réellement, et se compensent à chaque  
instant jusqu'à due concurrence, et ce n'est pas une  
raison, parce que le solde n'est exigible qu'à la clôture,  
de dire que la dette résultant de la compensation des

---

(1) Lyon-Caen. Manuel de Droit Commercial, n° 780.

(2) Lyon-Caen. *Ibid.*, n° 799.

(3) Garnier. Rép. pér. 10.002.

articles n'existe pas avant ce moment. Nous estimons donc que la dette résultant d'un compte-courant doit être déduite et que la balance effectuée après le décès n'a pour effet que d'en déterminer le montant exact (1).

*Pension du conjoint survivant.* — On doit également considérer comme existant au jour du décès l'obligation qui incombe aux héritiers de servir au conjoint survivant du *de cujus* la pension alimentaire qui lui est accordée par la loi du 9 mars 1891. Bien que la pension ne soit due à l'époux survivant qu'à partir du décès, on doit considérer que la dette a été contractée en même temps que le mariage lui-même et que la pension alimentaire, que les héritiers servent après le décès au nom de leur auteur prédécédé, n'est que la continuation de l'obligation qui était imposée à ce dernier, par l'art. 212 C. civ., de fournir à son conjoint secours et assistance.

*Frais de dernière maladie.* — Les frais de dernière maladie du défunt constituent au profit du médecin et du pharmacien une dette qui est susceptible d'être déduite, si les conditions de justification, indiquées par la loi, sont d'ailleurs remplies (nous verrons plus loin qu'elles ne le seront que rarement).

*Loyers et fermages payés d'avance.* — Les loyers des maisons sont ordinairement payables d'avance, et les fermages des biens ruraux le sont parfois aussi. Comme contre-partie du loyer ou fermage qu'il reçoit, le bailleur doit procurer au locataire la jouissance de l'immeuble loué jusqu'à la prochaine échéance ou jusqu'à l'expiration du bail, suivant les cas. Si le propriétaire meurt avant cette époque, sa succession

---

(1) Besson, *op. cit.*, n° 128. — Defresnois, *op. cit.*, n° 77.

est tenue, en son lieu et place, de son obligation envers le locataire. Cette obligation constitue pour les héritiers une charge, une véritable dette. Contractée par le défunt, antérieurement à son décès, susceptible d'être établie conformément aux dispositions de l'art. 3, elle paraît présenter tous les caractères d'une dette déductible. Et cependant la Régie l'écarte, et voici les motifs qu'elle donne de ce refus dans une solution du 14 août 1902 (1) : « Le contrat de louage ne crée pas, au profit  
« du preneur, un droit réel sur la chose affectée à sa  
« jouissance ; il lui confère seulement un droit personnel contre le bailleur. Celui-ci conserve la pleine  
« propriété des biens loués, et c'est cette propriété  
« entière qu'il transmet à son décès. La valeur imposable qui, pour les immeubles productifs de revenus  
« a le caractère d'un forfait, doit être maintenue  
« intégralement au chiffre résultant des modes légaux  
« d'évaluation, sans égard aux causes momentanées de  
« réduction ou de privation de revenus. D'autre part,  
« le versement effectué d'avance par le preneur  
« constitue simplement l'exécution de l'obligation qu'il  
« a contractée de payer le prix du bail aux époques  
« convenues (art. 1728 — 2°. C. civ.). Ce payement a  
« pour unique effet de libérer le preneur jusqu'à  
« due concurrence. Les sommes qui en sont l'objet  
« deviennent immédiatement la propriété du bailleur  
« et ne peuvent, par suite, former contre ce dernier  
« une créance à titre de dépôt ou autrement. La seule  
« obligation dont le bailleur soit tenu, même quand les  
« loyers ont été payés d'avance, est celle de faire  
« jouir. Or cette obligation, se résumant dans l'accom-

---

(1) I. G. 3095.

« plissement d'un fait, ne nécessite pour son extinction  
« le prélèvement d'aucune somme ou valeur sur l'actif  
« héréditaire ; elle ne rentre donc pas dans la catégorie  
« des *dettes* dont la déduction est autorisée par la loi du  
« 25 février 1901. C'est dans le cas seulement où, faute  
« d'exécution de la part du bailleur, l'obligation de  
« faire serait transformée en une créance de dommages-  
« intérêts (art. 1142. C. civ.), que la succession se  
« trouverait grevée d'une véritable dette susceptible,  
« en principe, d'être admise en déduction. Mais tant  
« que cette éventualité n'est pas réalisée, il n'y a pas  
« lieu d'en tenir compte pour le paiement des droits de  
« mutation par décès ».

Ces raisons n'ont rien de décisif, aussi nous repoussons la solution de l'Enregistrement.

La question des droits réels et des droits personnels n'a rien à faire ici, pas plus qu'il ne s'agit de savoir si la valeur de l'immeuble est diminuée par le fait de l'existence du bail. Ce n'est pas, en effet, de la valeur de l'immeuble loué qu'il y a lieu de déduire l'obligation qui incombe aux héritiers, c'est de l'ensemble de la succession, et pour arriver à ce résultat, il nous suffit de constater qu'il existe à la charge de l'hérédité une obligation antérieure au décès du *de cuius*, et qu'on peut évaluer exactement au prorata afférent au temps qui reste à courir jusqu'à l'échéance suivante ou jusqu'à l'expiration du bail.

Supposons, d'autre part, l'hypothèse inverse : les loyers ou fermages sont stipulés payables à terme échu, le propriétaire vient à décéder avant l'arrivée de ce terme. L'Administration ne manquera pas de faire comprendre dans la masse active le prorata couru au jour du décès, c'est son droit ; mais nous ne voyons pas pourquoi elle n'admet point la réciproque. Et pourtant

il serait facile, en retournant les arguments de la solution précitée, à supposer qu'ils soient exacts, de lui prouver qu'aucun droit n'est dû. On pourrait lui dire par exemple que la valeur de l'immeuble loué n'est pas augmentée par le bail, que d'autre part le locataire, tant que le terme fixé n'est pas échu, ne doit absolument rien à son propriétaire, qu'il n'en serait autrement que si, pour une des causes de l'art. 1188 du Code civil, il était déclaré déchu du bénéfice du terme, et que, par conséquent, le fait de l'existence du bail n'est cause, pour l'hérédité, d'aucune augmentation de valeur dont il y ait lieu de faire état dans la déclaration de l'actif.

Il est du reste assez curieux de constater que l'Administration, au point de vue qui nous occupe, place le propriétaire qui n'exécute pas son bail et qui trouble la jouissance de son locataire dans une situation plus favorable que celui qui s'acquitte loyalement et fidèlement des obligations du contrat.

Les loyers et fermages sont des fruits civils qui s'acquièrent jour par jour pour le créancier, sans que les époques fixées pour l'exigibilité puissent modifier les droits respectifs de chacun. Et cela est si vrai que dans toutes les liquidations, on trouve des comptes de loyers ou de fermages échus ou à échoir. Pourquoi n'en serait-il pas de même vis-à-vis de l'Enregistrement ?

*Intérêts payés d'avance.* — Les mêmes raisons s'appliquent de tous points aux intérêts d'un prêt d'argent stipulés payables d'avance, et encaissés par le prêteur avant son décès. Il y aura lieu de les déduire de sa succession proportionnellement au temps qui reste à courir jusqu'à l'échéance suivante ou jusqu'au terme fixé pour le remboursement du capital.

*Dettes prescrites.* — Cette condition d'existence au jour de l'ouverture de la succession est cause de

l'exclusion de certaines dettes. Parmi celles-ci, citons celles pour lesquelles le défunt avait acquis la prescription : nous aurons l'occasion d'en traiter plus tard sous l'art. 7 § 6.

*Frais funéraires, de scellés, et de liquidation.* — On doit également écarter les frais funéraires, les frais de scellés, d'inventaire et de liquidation de la succession ; ces dettes, en effet, ne prennent naissance que postérieurement au décès. La loi s'est montrée, sur ce point, moins libérale qu'un projet antérieur (1), et aussi que certaines législations étrangères (loi anglaise de 1894 et loi italienne du 13 décembre 1874), qui autorisent la distraction des frais funéraires en rapport avec la fortune du défunt. La loi anglaise a même une formule plus générale, elle permet la déduction « des frais funéraires raisonnables, et des dettes et « charges ».

*Droits de mutation.* — Parmi les dettes qui échappent à la déduction, il y a lieu de mentionner tout spécialement les droits de mutation ; ceux-ci ne prennent naissance que par le fait même de décès, par conséquent aucune discussion n'est possible, mais il est permis de constater que la dette qui incombera de ce chef aux héritiers sera parfois considérable ; il suffit de jeter un coup d'œil sur le tableau de l'art. 2 de la loi de 1901, complété par l'art. 10 de la loi du 30 mars 1902.

*Deuil de la veuve.* — Le deuil de la veuve, au cas du décès du mari, ne doit pas être déduit de la succession de celui-ci : la dette qui la grève est postérieure au décès et a pris naissance par le fait même de la mort du mari. Il n'en pouvait être question avant.

---

(1) Amendement Duché. V. *supra*, p. 34.

*Cautionnement solidaire. — Aval. —* La dette résultant d'un cautionnement solidaire ou d'un aval donné par le défunt ne saurait être considérée, par cela même, comme antérieure à l'ouverture de la succession : cette obligation n'est que l'accessoire d'une autre et n'aura d'effet qu' si l'obligation principale n'est pas acquittée à son échéance. Il faudra pour qu'on puisse faire état d'une telle dette dans la déclaration du passif héréditaire, qu'il soit intervenu avant ou après le décès un jugement condamnant le *de cujus* ou ses héritiers comme débiteurs principaux ; toutefois si le jugement est postérieur au décès, il devra intervenir avant la déclaration de succession, faute de quoi le préposé de la Régie ferait une perception régulière, et l'art. 60 de la loi de frimaire s'opposerait à toute restitution ultérieure.

*Legs particuliers. —* Au commencement de ce chapitre, nous avons rangé les legs particuliers parmi les « charges » et nous annonçons qu'ils étaient soumis à un régime différent. En effet, bien que postérieurs à l'ouverture de la succession, les legs sont déduits. Est-ce parce que la loi les assimile aux dettes véritables, nées dans la personne du défunt ? Non ; c'est en vertu des règles admises avant 1901 sur la distraction du passif et que la loi nouvelle n'a pas eu pour effet d'abroger (1). La distraction des legs se justifie encore maintenant par les motifs de l'avis du Conseil d'Etat de 1808 (2) : les legs particuliers sont frappés d'un droit spécial, et il serait contraire au texte, comme à l'esprit

---

(1) I. G. 3049 et 3058. V. *supra*, p. 55 et s.

(2) V. *supra*, p. 64.

de la loi, de faire supporter une seconde fois ce droit à l'héritier ou au légataire universel, en refusant de les déduire de l'actif brut de la succession qu'ils recueillent. La règle ancienne se trouve implicitement confirmée par l'art. 2 de la loi du 25 février 1901 : « les « droits... seront liquidés sur la part *nette* recueillie « par *chaque ayant-droit* ». La loi considère les legs particuliers comme une dévolution spéciale, passant sans intermédiaire du testateur au légataire particulier, et sur laquelle un droit spécial est perçu ; dès lors pour faire payer de nouveau le droit au légataire universel ou à l'héritier, il faudrait prétendre que lui aussi a recueilli le legs particulier : ce serait absurde.

B. — Montant de la dette au jour du décès (*quantum debetur* ?).

La première question résolue, le receveur devra déterminer le montant exact de la dette du défunt au jour de l'ouverture de la succession. Ici encore, nous n'examinerons que quelques difficultés, à titre d'exemples.

*Dettes productives d'intérêts.* — La règle du droit civil « *accessorium sequitur principale* » s'applique ici ; on devra déduire le capital et les intérêts au prorata de ce qui est couru au jour du décès ; les intérêts sont en effet des fruits civils qui s'acquièrent jour par jour, et leur importance au jour du décès devra être déterminée par une ventilation. On ne pourra toutefois déduire que la partie des intérêts échus et non payés que la prescription n'a pas encore éteinte ; rappelons à cet égard que pour les intérêts et arrérages le délai de prescription est de cinq ans (art. 2277, C. civ.).

*Dettes remboursables par annuités.* — Le prêt remboursable par annuités est peu en usage entre

particuliers, mais par contre il est fort usité par certaines sociétés de crédit et notamment par le Crédit Foncier de France. L'emprunteur reçoit la somme prêtée en une seule fois et se libère en payant chaque année (ou chaque semestre) une somme fixe, appelée annuité, calculée de façon à amortir chaque année une partie de la somme prêtée et à payer en même temps l'intérêt du capital restant dû. Comment devra-t-on déduire la dette résultant d'un tel emprunt si, au moment du décès, une ou plusieurs annuités ont été payées ?

Les diverses solutions proposées sont plus ou moins compliquées, mais elles arrivent toutes au même résultat. On devra défalquer de l'actif héréditaire :

1° La valeur intégrale des annuités échues et non payées, s'il y a lieu ;

2° Le prorata de l'année courante au jour du décès ;

3° Le capital restant dû à ce jour.

Pour déterminer ce dernier chiffre, il faudra diviser chacune des annuités en deux parties : la première représentant l'intérêt du capital encore dû, la seconde applicable à l'amortissement. C'est la somme de ces dernières, afférentes au laps de temps compris entre le décès et le jour de la libération définitive qu'il faudra considérer, le reste, en effet, représentant l'intérêt du capital non encore amorti, doit être supporté personnellement par les héritiers, comme contre-partie de la jouissance du capital.

Un exemple fera mieux saisir ce calcul : le défunt avait emprunté 100 francs remboursables par annuités en 10 années avec intérêts au taux de 6 % l'an ; l'annuité est donc de 13 fr. 587 (1).

---

(1) 
$$100 \times 0,06 \times \frac{1,06^{10}}{1,06^{10} - 1} = 13,587.$$

Le tableau d'amortissement peut se construire ainsi :

| Années | Capital | Intérêt | Amortissement | Capital remboursé |
|--------|---------|---------|---------------|-------------------|
|        | fr c    | fr c    | fr c          | fr c              |
| 1      | 100 »»  | 6 »»    | 7 59          | 7 59              |
| 2      | 92 41   | 5 54    | 8 04          | 15 63             |
| 3      | 84 37   | 5 06    | 8 52          | 24 15             |
| 4      | 75 85   | 4 55    | 9 04          | 33 19             |
| 5      | 66 81   | 4 01    | 9 58          | 42 77             |
| 6      | 57 23   | 3 43    | 10 15         | 52 92             |
| 7      | 47 08   | 2 82    | 10 76         | 63 68             |
| 8      | 36 32   | 2 18    | 11 41         | 75 09             |
| 9      | 24 91   | 1 49    | 12 09         | 87 18             |
| 10     | 12 82   | » 77    | 12 82         | 100 »»            |

Supposons que le décès se produise à l'expiration de la cinquième année et que deux annuités échues soient encore dues. Il y aura lieu de déduire de l'importance de l'actif :

1° Les annuités afférentes à la troisième et à la quatrième année ( $13^{\text{fr}}587^{\text{c}} \times 2$ ) . . . . . 27<sup>fr</sup>17<sup>c</sup>

2° L'annuité échue à la fin de la cinquième année . . . . . 13 59

3° Le montant du capital restant dû, soit :  
 $10,15 + 10,76 + 11,41 + 12,09 + 12,82$ . . . 57 23

TOTAL. . . 97 99

La somme de 57 fr. 23 cent. est, d'ailleurs, celle que les héritiers auraient à verser s'ils voulaient se libérer par anticipation ; c'est donc bien l'importance, en capital, de la charge qui grève la succession au jour de son ouverture.

Cette manière de compter nous semble conforme à la déclaration faite à la Chambre des députés par

M. Liotard-Vogt, Commissaire du Gouvernement, à la séance du 16 novembre 1895 (1).

*Dette solidaire.* — La dette solidaire, dans les rapports des débiteurs entre eux, a les caractères d'une dette conjointe et divisible ; car si l'un d'entre eux peut être obligé au paiement intégral de l'obligation, il a un recours contre ses codébiteurs et, somme toute, il ne supporte que sa part dans la dette. C'est cette part qui est à la charge de la succession et qui devra être déduite ; elle sera déterminée, à défaut d'indication contraire dans le titre de l'obligation, proportionnellement au nombre des co-obligés. Nous pensons même que si, au moment de la déclaration de succession, un ou plusieurs des codébiteurs étaient devenus notoirement insolubles, on devrait tenir compte de ce fait et répartir le montant total de la dette proportionnellement au nombre des débiteurs solvables.

Ces principes, toutefois, ne sauraient recevoir leur application au cas où il serait démontré que l'obligation solidaire ne concerne qu'un seul des débiteurs et que l'obligation contractée par les co-obligés n'est, en réalité, qu'un cautionnement déguisé. Si cette preuve est faite par les intéressés ou par l'Administration, la dette devra, suivant le cas, être déduite ou écartée pour le tout.

*Dette indivisible.* — Les mêmes principes s'appliquent à la dette indivisible dont le défunt serait tenu. Ici encore, quels que soient les rapports de la succession avec le créancier, la dette doit se diviser, par suite des recours, entre les héritiers et les codébiteurs du *de cuius*. Il en serait de même au cas où, à raison de la

---

(1) J. Off. du 17 novembre. Débats p. 2372, col. 3.

clause d'indivisibilité, la succession aurait dû acquitter la totalité de la dette, en faisant ainsi l'avance des parts incombant aux autres débiteurs.

*Dette facultative.* — Si les héritiers ont trouvé dans la succession une dette dont ils peuvent se libérer par la prestation d'une chose *in facultate solutionis*, et qu'au moment de la déclaration de succession ils aient acquitté l'obligation, on devra déduire ce qu'ils ont réellement payé. Dans le cas contraire, on devra déduire la chose qui est réellement due, celle qui est *in obligatione*, l'autre prestation étant considérée par la volonté commune des parties comme l'équivalent de la première.

*Dette alternative.* — Dans ce cas, les deux choses sont *in obligatione*, et sont également dues. Si, au moment de la déclaration de succession, la dette n'est pas encore acquittée et que les héritiers n'aient pas encore fixé leur choix, Garnier propose (1) de le présumer en appliquant les règles posées dans les art. 1190 et suivants du C. civ.

*Ouverture de crédit.* — On entend par ouverture de crédit un contrat par lequel l'une des parties, généralement un banquier, autorise l'autre à disposer sur sa caisse jusqu'à concurrence d'une somme déterminée. Celle-ci s'en sert soit en retirant des espèces, soit en tirant sur la banque des traites ou des chèques, soit en présentant à l'escompte des effets de commerce passés à son ordre.

Bien que le banquier soit tenu, pendant la durée du contrat, de mettre à tout moment à la disposition de son client la totalité de la somme stipulée, il n'est

---

(1) Garnier. Rép. pér. 10.029 § 132.

créancier que jusqu'à concurrence du crédit réalisé ; c'est donc dans cette mesure qu'il y aura lieu d'opérer la déduction de la dette sur la succession du client.

*Rentes et pensions.* — Quelle valeur en capital devra-t-on assigner aux rentes perpétuelles ou viagères et aux pensions dont la succession se trouvera grevée ?

Si ces rentes, perpétuelles ou viagères, sont considérées par le titre constitutif comme l'équivalent d'un capital aliéné par le crédi-rentier, c'est ce capital qui doit servir de base à la déduction.

Mais dans le cas contraire, on se trouve en présence de deux théories : suivant les uns, la valeur du capital doit être déterminée d'après l'art. 14 § 9 de la loi de frimaire, c'est-à-dire en multipliant le chiffre des arrérages annuels par 20 pour les rentes perpétuelles et par 10 pour les rentes viagères ; suivant les autres, l'évaluation doit être faite par les parties, sauf contrôle de l'Administration.

Nous n'hésitons pas à prendre partie pour cette seconde opinion : en effet, l'estimation de l'art. 14 § 9 de la loi de frimaire, ayant un caractère forfaitaire, ne correspond que d'une manière imparfaite à la réalité, et elle doit par suite être appliquée restrictivement au cas prévu par ce texte ; or, l'art. 14 ne vise que la déclaration de l'actif, et on ne saurait, sans enfreindre les règles d'interprétation des dispositions exceptionnelles, en étendre l'application à la déclaration du passif. Cette solution a d'ailleurs pour elle l'autorité de M. Fernand Faure, Directeur Général (1).

*Dettes grevant une succession dévolue à une personne pour la nue propriété et à une autre pour l'usufruit.* —

---

(1) Garnier. Rép. pér. 10.029, § 133.

La loi de 1901 a prévu elle-même cette hypothèse art. 3 § 5 : « S'il s'agit d'une dette grevant une succession dévolue à une personne pour la nue propriété et à une autre pour l'usufruit, le droit de mutation sera perçu sur l'actif de la succession diminué du montant de la dette dans les conditions de l'art. 13 ci-après ». C'est une simple question de calcul qu'un exemple éclaircira : supposons une succession dont l'actif est égal à 100.000 fr. et le passif à 10.000 ; l'usufruit de cette succession est légué à une personne âgée de 65 ans : aux termes de l'art. 13 de la loi de 1901, la valeur de la nue propriété est estimée pour l'Enregistrement aux  $\frac{8}{10}$  de l'hérédité, soit à 80.000 fr., et celle de l'usufruit aux  $\frac{2}{10}$ , soit à 20.000 fr. La dette sera déduite dans les mêmes proportions, c'est-à-dire que l'on en déduira les  $\frac{8}{10}$ , soit 8.000 fr. de la valeur de la nue propriété, et les  $\frac{2}{10}$ , soit 2.000 fr., de la valeur de l'usufruit. Le droit de mutation sera donc liquide sur  $80.000 - 8.000 = 72.000$  fr. pour la part du nu propriétaire, et sur  $20.000 - 2.000 = 18.000$  fr. pour celle de l'usufruitier, soit au total 90.000 fr., valeur de l'actif net de la succession.

Il suffira de se reporter à la déclaration de l'actif et d'observer la même proportion.

*Dettes de communauté.* — A la dissolution de la communauté, les dettes qui la grèvent sont mises pour moitié à la charge personnelle de chacun des époux, si la femme l'accepte : cependant, si la femme fait un inventaire, elle n'est tenue que jusqu'à concurrence de son émolument. On devra observer ces règles pour la déduction du passif : s'il n'a pas été fait d'inventaire, on déduira de la succession de l'époux prédécédé la moitié des dettes communes, cela va sans difficulté : mais si un inventaire a été dressé

par la femme ou par ses représentants, il y aura lieu de déduire de la succession de la femme, au cas de prédécès de celle-ci, la moitié des dettes de communauté, mais seulement jusqu'à concurrence de son émolument; et, au cas de prédécès du mari, on défalquera de la succession de ce dernier, dans l'hypothèse où la moitié des dettes de la communauté excéderait l'émolument de la femme, la totalité de ces dettes diminuée de l'importance de cet émolument. Ces principes sont rappelés dans une solution de la Régie du 22 janvier 1902 (1) qui résout, en même temps, le cas où la femme aurait contracté un engagement solidairement avec le mari. Nous la citons textuellement: « Aux termes de  
« l'art. 1409 C. civ., les dettes contractées par le  
« mari ou par la femme autorisée de son mari,  
« sont à la charge de la communauté, sauf la récom-  
« pense dans le cas où elle a lieu. D'autre part, l'art.  
« 1482 dispose que les dettes de la communauté sont  
« par moitié à la charge de chacun des époux ou de  
« leurs héritiers, sous réserve, pour la femme, de limiter  
« sa part contributive au seul émolument qu'elle tire  
« de la communauté, s'il a été fait bon et fidèle  
« inventaire (art. 1483). D'où il suit que, quand une  
« dette a été contractée pendant le mariage, par la  
« femme et par le mari, dans l'intérêt exclusif de la  
« communauté, la femme, à moins qu'il n'ait été fait  
« inventaire, est tenue à la moitié de cette dette,  
« quelle que soit l'importance de sa part dans l'actif  
« commun. L'art. 1431 n'apporte aucune exception à  
« cette règle. En attribuant à l'engagement solidaire de  
« la femme avec le mari le caractère de cautionnement,

---

(1) I. G. 3.080 § 18.

« la loi ne fait qu'appliquer au cas particulier la dispo-  
« sition du droit commun d'après laquelle le débiteur  
« solidaire qui a contracté pour le compte de son  
« codébiteur est tenu de payer la totalité de la dette  
« au créancier, mais n'est considéré que comme une  
« simple caution dans ses rapports avec celui de ses  
« codébiteurs pour lequel il s'est obligé (art. 1216  
« C. civ.) (1). En effet, pendant la communauté, la  
« femme, étrangère à l'administration des biens com-  
« muns et ayant voulu, par l'adoption du régime de  
« communauté, conserver, comme propres, ceux de ses  
« biens qui, par leur nature, ne sont pas entrés en  
« communauté, est véritablement un tiers lorsqu'elle  
« s'engage sur ses propres dans l'intérêt de la  
« communauté ou du mari. Mais à la dissolution de la  
« communauté, si la femme l'accepte, il est évident  
« qu'elle ne peut plus être considérée comme un tiers  
« vis-à-vis de la masse, et que la dette contractée par  
« elle et par son mari dans l'intérêt de la communauté  
« devient pour moitié sa dette personnelle. La femme,  
« en ce cas, si elle n'a pas fait inventaire, est tenue de  
« prendre à sa charge cette moitié sans recours contre  
« son mari. Par application de ces principes à l'espèce,  
« on doit admettre que les dettes contractées par la  
« défunte, solidairement avec son mari, incombent  
« pour une moitié à la succession, et il conviendra par  
« suite d'accueillir la demande en restitution des  
« parties, à moins qu'il ne soit établi qu'en fait, contrai-  
« rement à la présomption résultant de l'art. 1409,

---

(1) Guillouard. Traité du Contrat de mariage, n° 855.

Pandectes. V<sup>o</sup> Mariage, n<sup>os</sup> 5097, 5098.

« § 2 C. civ., ces dettes ont été contractées dans  
« l'intérêt exclusif du mari ».

Au cas où la femme renonce à la communauté, elle  
n'est tenue d'aucune des dettes qui grèvent celle-ci : on  
ne devra donc rien déduire de ce chef de sa succession,  
mais par contre on devra en déduire la totalité de la  
succession du mari.

.....

## CHAPITRE DEUXIÈME

## CONDITIONS DE LA DÉDUCTION

La loi de 1901 a soumis la déduction des dettes à diverses conditions que nous ramènerons à cinq, et que nous allons étudier sous cinq sections spéciales. Il faut :

1° Que la dette soit *liquide* au jour de la déclaration de succession, sauf toutefois pour celles résultant des opérations d'une faillite, d'une liquidation judiciaire ou d'une distribution par contribution.

2° Qu'elle soit justifiée par un *titre* susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.

3° Que son existence soit *certifiée* par les héritiers dans un inventaire annexé à la déclaration de succession.

4° Que les héritiers *produisent*, dans les conditions déterminées par la loi, *le titre constatant la dette*.

5° Qu'ils produisent, en outre, chaque fois que le receveur l'exigera, *une attestation du créancier* certifiant l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession.

## SECTION I

LA DETTE DOIT ÊTRE LIQUIDE AU JOUR DE LA DÉCLARATION  
DE SUCCESSION

---

Les projets de MM. Burdeau et Poincaré, sans parler d'autres plus anciens, exigeaient pour la déduction du passif, outre l'existence au jour du décès, que les dettes fussent liquides à ce jour, c'est-à-dire déterminées quant à leur quantum. La loi de 1901 ne contient pas cette exigence, elle n'en fait même pas mention. Ainsi est devenue possible la déduction des dettes que les projets antérieurs écartaient, par exemple : le reliquat d'un compte de tutelle, le montant des reprises de la femme commune en biens exercées sur la succession du mari, et en général toutes celles qui, au moment du décès ou par suite du décès, étaient l'objet d'une liquidation ou d'un litige sur leur importance.

Mais faut-il conclure du silence gardé par la loi que la dette pourra être déduite à quelque époque qu'elle devienne liquide ? Nous ne le croyons pas ; et cependant les auteurs sont bien loin de s'entendre sur ce point.

Un premier système, soutenu par M. Besson, prétend que la dette non liquide au jour du décès mais dont l'existence est certaine à ce moment pourra dans

tous les cas être déduite. Si le montant en est déterminé au jour de l'ouverture de la succession, la déclaration sera faite en conséquence, et, dans le cas contraire, la détermination de la dette « ouvrira aux parties le « droit de se pourvoir en restitution, tant qu'il ne se « sera pas écoulé plus de deux ans à compter du « paiement de l'impôt (art. 5.) » (1).

Cette théorie nous paraît inexacte à un double point de vue :

1<sup>o</sup> Elle ne semble tenir aucun compte de l'art. 60 de la loi de frimaire ; la détermination du quantum de la dette est bien un événement postérieur qui, aux termes de cet article ne saurait avoir d'influence sur une perception antérieure et régulièrement faite.

2<sup>o</sup> Elle attribue à l'art. 5 § 3 un caractère énonciatif que nous ne saurions lui reconnaître et sur lequel nous aurons à revenir. Cette opinion est d'ailleurs défendue d'une façon plus explicite encore dans le Journal du Notariat (2) : « Il faut aller plus loin et étendre les « dispositions de l'art. 5, dernier alinéa, à toutes les « dettes qui existent au jour du décès et qui ne « peuvent être liquidées au jour de la déclaration, « comme par exemple la dette d'un tuteur envers un « pupille, d'un mari pour les reprises de sa femme. « Les cas de restitution prévus par l'art. 5 ne « peuvent avoir été cités qu'à titre d'exemples. Tout « démontre que le législateur a voulu favoriser le plus « possible la déduction des dettes successorales afin « que les droits énormes qu'il votait et rendait pro- « gressifs ne portassent au moins que sur l'actif net ». Si

---

(1) Besson. *op. cit.* n° 126.

(2) N° du 30 mai 1901.

telle a été l'intention du législateur, nous aimons à à croire qu'il l'aurait exprimée d'une façon moins confuse.

Une seconde opinion soutenue par Garnier (1) et adoptée timidement par Defresnois (2) offre une solution moins large : « Si le montant de la dette, dit « Garnier, n'est pas fixé lors de la déclaration, les « parties devront y suppléer par une déclaration estimative, par analogie avec ce qui a lieu en matière de « saisie-arrêt, pour les créances non liquides (C. pr. « art. 559), sauf le droit réservé à l'Administration de « contrôler la sincérité de la déclaration ». Remarquons d'abord qu'un rapprochement avec l'art. 559 C. pr. peut paraître mal choisi. Nous préférons la formule de Defresnois qui propose une évaluation analogue à celle que prévoit l'art. 16 de la loi de frimaire an VII.

Quoi qu'il en soit, la situation serait celle-ci : Si au moment de la déclaration de succession, la dette n'était pas liquide, l'héritier l'évaluerait, et la déduction aurait lieu sur cette base ; plus tard la dette étant déterminée, si l'évaluation était reconnue exagérée, l'Enregistrement aurait un recours en complément de droit, si, au contraire, elle était inférieure au montant réel de la dette, les parties ne pourraient se pourvoir en restitution par application de l'art. 60 de la loi de frimaire. L'héritier aurait donc intérêt à évaluer largement et on aperçoit facilement le désarroi que ces estimations exagérées jetteraient dans la comptabilité fiscale.

---

(1) Garnier. Rép. per. 10.002. § 74

(2) Defresnois. Commentaire. n° 60.

Malgré cela, cette manière de voir nous paraîtrait admissible : elle aurait pour effet d'assurer d'une façon plus complète l'application de la loi et de favoriser un plus grand nombre de déductions ; mais nous ne pouvons nous y ranger. L'estimation des redevables ne doit être admise qu'à défaut de tout autre moyen de fixer l'assiette du droit, et les dispositions législatives qui l'autorisent doivent être considérées comme exceptionnelles et par suite interprétées restrictivement ; or, sans parler de l'art. 559 C. pr., l'art. 16 de la loi de frimaire n'a été écrit qu'en vue de la déclaration de l'actif, et il ne saurait, selon nous, être étendu à la déclaration du passif, d'autant plus que dans aucun de ses articles, la loi de 1901 n'a recours à l'estimation des héritiers pour arriver à la liquidation du droit proportionnel.

Nous proposons une troisième solution : Toute dette pour être déduite devra être liquide au jour de la déclaration de succession. Elle nous semble résulter avec évidence des travaux parlementaires, et être conforme à l'ensemble des dispositions relatives aux droits de mutation par décès desquelles il se dégage que tout règlement des droits d'enregistrement postérieur à la déclaration de succession est un fait exceptionnel qui doit être autorisé par un texte spécial. Nous relevons dans la discussion de la loi au Sénat (1) les paroles suivantes de M. Cordelet, approuvées par le Gouvernement : « Il y a des dettes dont le principe « sera certain, mais dont le *quantum* ne sera pas « déterminé au jour du décès ; telles sont les dettes du

---

(1) Séance du 22 janvier 1901. J. Off. du 23.

« tuteur envers le pupille, celle du mari défunt envers  
« sa femme veuve. Il peut aussi y avoir un jugement  
« condamnant à des dommages-intérêts par état et qui  
« n'auraient pas été fixés au jour du décès par un  
« jugement définitif. Et alors, quelle est la situation  
« quand viendront à mourir ou un tuteur, ou un mari,  
« ou un débiteur contre lequel aura été rendu un  
« jugement allouant des dommages-intérêts à fixer par  
« état ? On ne pourra sans doute pas au lendemain du  
« décès, dire quel est le *quantum* de la dette. Mais si,  
« dans six mois, il y a un compte de tutelle ou une  
« liquidation des reprises, ou un jugement déterminant  
« le chiffre des dommages-intérêts, on se présentera à  
« l'Administration avec une dette *non seulement*  
« certaine, mais liquide au jour de la déclaration, et  
« cela suffira ».

Nous reconnaissons volontiers que cette solution est très rigoureuse, et que dans certains cas il sera impossible d'arriver à la liquidation de la dette dans le délai de six mois que l'art. 24 de la loi de frimaire accorde aux héritiers pour faire la déclaration de succession. Il pourra arriver qu'un procès soit engagé à propos d'un compte de tutelle ou d'une liquidation de reprises à la veille des vacances judiciaires et subisse ainsi un premier retard de trois mois ; pour peu qu'un incident s'élève, une expertise par exemple, ou encore si, après le jugement rendu, une des parties interjette appel, la sentence définitive ne sera prononcée qu'après l'expiration du délai de six mois. Et même sans prévoir de pareilles éventualités, ne voit-on pas journellement, dans la pratique, des liquidations dont les opérations durent plus d'une année ? Dans ces hypothèses, la dette ne sera pas déduite ; c'est évidemment regrettable, mais nous ne croyons pas devoir modifier, pour éviter cette

conséquence, une interprétation que nous commandent les textes et les travaux préparatoires (1).

Lorsque les opérations de liquidation ne pourront pas être terminées dans le délai imparti pour faire la déclaration, l'héritier pourra demander à l'Administration supérieure la prorogation du délai de six mois ; cette ressource est plus théorique que pratique, car, à cause des complications qu'elle entraîne pour la comptabilité, la Régie n'accorde qu'avec parcimonie cette mesure de faveur (2).

Au cours de la discussion à la Chambre des députés, M. Lebreton proposa de déduire de l'actif les sommes et valeurs réclamées par l'Etat au défunt, alors même qu'il n'aurait pas été statué sur la réclamation, et sans que l'Etat pût invoquer la demande en déduction comme une reconnaissance de sa créance. Le complément de droits serait devenu exigible dans la suite au cas où l'Etat aurait été débouté de sa demande. L'auteur de l'amendement trouvait, avec raison, inadmissible que l'Etat pût, à l'occasion du même fait et contre la même personne, prendre la qualité de créancier en le poursuivant devant les tribunaux et renoncer à cette qualité pour la perception des droits de mutation. Mais le Commissaire du Gouvernement fit observer que la proposition tendait à transformer en une dette certaine une dette qui n'était que litigieuse et, sur sa proposition, l'amendement fut rejeté.

A la règle que nous avons posée plus haut, la loi a formulé une exception : « Les héritiers ou légataires  
« seront admis, dans le délai de deux ans à compter du

---

(1) Voir en ce sens l'Instruction Générale 3058.

(2) Voir la circulaire du Directeur Général du 9 mai 1867.

« jour de la déclaration, à réclamer, sous les justifications prescrites à l'art. 4, la déduction des dettes « établies par les opérations de la faillite ou de la « liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif « de la distribution par contribution postérieure à la « déclaration et à obtenir le remboursement des droits « qu'ils auraient payés en trop » (art. 5 § 3) (1).

Les opérations qu'entraînent la faillite, la liquidation judiciaire et la distribution par contribution sont ordinairement de longue durée, et, comme le passif qu'elles révèlent est celui qui présente pour le fisc le plus de garanties, la loi a voulu, par une mesure exceptionnelle, l'admettre à la déduction en autorisant les héritiers à se pourvoir, pendant les deux ans qui suivent la déclaration de succession, en restitution des droits perçus en trop. Il importe peu que ces diverses opérations aient commencé avant ou après le décès, elles ont en effet pour but de reconnaître une situation antérieure à cette époque et de liquider un passif qui était à la charge du défunt.

Cet article ne soulève qu'une difficulté, celle de savoir si les trois cas cités par la loi sont énumérés limitativement ou au contraire à titre d'exemples. Nous n'hésitons pas à la trancher dans le premier sens, c'est-à-dire dans celui de l'interprétation restrictive. Il faut, en effet, se rappeler que le texte voté par la Chambre ne prévoyait que deux cas : la faillite et la liquidation judiciaire, et que l'addition relative à la distribution par contribution ne fut ajoutée qu'au cours de la

---

(1) La rédaction primitive ne comportait pas les mots : « ou « par le règlement définitif de la distribution par contribution ». Cette addition est due à un amendement de M. Cordelet, sénateur.

discussion devant le Sénat ; or cette addition nous semble bien inutile, ainsi que le débat auquel elle a donné lieu, si elle doit constituer seulement un exemple à côté des deux premiers insérés auparavant dans le texte.

De plus, pendant cette discussion (1), M. Cordelet expliqua ce qu'il entendait par ces mots « distribution par contribution » et exposa que son amendement visait uniquement les distributions ouvertes au greffe du tribunal sous la surveillance d'un juge, à l'exclusion de tous les arrangements amiables qui pourraient intervenir entre créanciers et débiteurs. Ceci nous semble bien une interprétation *stricto sensu*.

Cependant si nous refusons l'extension à tous les cas semblables à ceux que la loi a prévus, nous convenons qu'on peut assimiler à la faillite et à la distribution judiciaire, le concordat judiciaire et l'ordre amiable ; tous ces modes de distribution présentent les garanties spécifiées par M. Cordelet : elles sont ouvertes au greffe et sous la surveillance d'un juge ; la procédure des deux dernières est seulement simplifiée. Mais nous ne saurions en dire autant du concordat amiable et de ce que l'on appelle l'ordre consensuel : ces deux opérations sont de simples contrats qui échappent à toute surveillance du juge et ne sauraient offrir pour la Régie des garanties suffisantes.

Enfin l'art. 5 § 3 constitue une exception à l'art. 60 de la loi de frimaire, elle autorise les héritiers à faire réviser dans le délai de deux ans une perception régulièrement faite, et à ce titre, toute interprétation extensive doit être rejetée.

---

(1) Sénat. Séance du 24 janvier 1901. J. Off. du 25, p. 85.

Nous souhaitons vivement que le législateur complète son œuvre et érige cette exception en règle générale, ou encore que l'Administration se montre large dans l'application de la loi, et accueille favorablement les demandes de restitutions qui lui seront adressées après la déclaration de succession, lorsque des dettes n'auront pu être liquidées qu'après cette époque ; mais nous ne croyons pas que jusqu'ici elle se soit engagée dans cette voie (1).

~~~~~

(1) « L'art. 5 dispose *même*, par une dérogation à la règle tracée au § 1 de l'art. 3, que les héritiers... seront admis, dans le délai de deux ans..... à demander la restitution..... » I. G. 3058.

SECTION II.

LA DETTE DOIT ÊTRE JUSTIFIÉE PAR UN TITRE SUSCEPTIBLE
DE FAIRE PREUVE EN JUSTICE CONTRE LE DÉFUNT.

Aux termes de l'art. 3 de la loi de 1901, toute dette pour être déduite doit être justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt. La loi veut que l'existence de la dette au jour du décès soit fournie à la Régie d'une façon certaine et précise. Malheureusement le législateur n'a pas exprimé sa pensée d'une façon bien nette ni bien complète dans le texte, et nous devons entrer dans d'assez longs développements ; pour plus de clarté nous les diviserons en plusieurs paragraphes.

§ 1. — *Que faut-il entendre par « titre » ?*

Le projet Burdeau avait subordonné la déduction du passif à sa justification par des titres authentiques ou par des jugements ; plus rigoureux encore, le projet Poincaré voulait que ces mêmes titres fussent enregistrés un mois au moins avant le décès, et le projet présenté en 1900 par le Gouvernement avait seulement étendu la déduction aux dettes résultant d'actes sous seing privé enregistrés trois mois au moins avant le décès. C'est la Commission nommée par la Chambre des

députés qui, la première, leva toutes ces restrictions et admit la déduction des dettes civiles et commerciales ; c'est donc dans la discussion devant cette assemblée que nous devons chercher la définition du mot *titre*.

Le texte présenté par la Commission était ainsi rédigé : « seront déduites les dettes dont « l'existence..... sera dûment justifiée soit par des « titres susceptibles de faire *foi* en justice contre le « défunt, soit par des *lettres de change* tirées contre ce « dernier ».

M. Ribot proposa deux modifications à ce texte : il demanda d'abord la substitution du mot *preuve* au mot *foi* ; ce dernier terme, d'après lui, semblait viser seulement l'acte authentique et l'acte sous seing privé régulièrement dressé et avait pour effet de refuser le bénéfice de la distraction au passif commercial qui est rarement constaté par des titres réguliers. Maintenir ce terme, c'était donner un point d'appui à une interprétation rigoureuse qui détruirait l'œuvre de la Commission.

Il proposa ensuite la suppression du dernier membre de phrase ayant trait aux lettres de change : ce texte était en effet incomplet puisqu'il ne faisait pas mention de l'acceptation et ensuite une énumération des titres commerciaux étant inutile, il valait mieux ne pas commencer une nomenclature incomplète.

Ses observations furent écoutées et c'est à elles que nous devons le texte tel qu'il est rédigé aujourd'hui.

M. Mesureur, rapporteur, définit le *titre* de la façon suivante : « Toutes pièces qui peuvent nettement et « clairement établir la réalité d'un fait » (1).

(1) J. Off. du 16 novembre 1900. Chambre. Débats, p. 2075.

Citons aussi un passage du rapport de M. Monestier au Sénat : « Le mot « titre » est employé ici dans la « large acception de la pièce écrite, il vise notamment : les actes authentiques, jugements, actes sous seing privé, les livres de commerce, billets à ordre, lettres de change, reçus de sommes, procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances.... susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ».

L'Instruction Générale 3058 a résumé cette définition dans une formule très courte : « Par titre, on doit entendre toute pièce écrite établissant par elle-même l'existence d'une dette ».

Aucune autre condition de forme n'est exigée : il n'est pas nécessaire que le titre soit enregistré avant l'ouverture de la succession, ni même qu'il y ait date certaine. Aussi, nous dit encore la même Instruction, au cas de décès d'une femme commune en biens, la dette résultant d'un acte sous seing privé et signé du mari seul pourra entrer en ligne de compte pour déterminer l'émolument net revenant à la succession dans l'actif commun, s'il est justifié que cette dette grevait réellement la communauté au moment où elle a été dissoute. De même il ne sera pas nécessaire que les dettes contractées par un mandataire aient date certaine antérieure au décès si les héritiers justifient d'un mandat formel, c'est-à-dire écrit, donné par le défunt (1).

Par contre le titre est nécessaire, même pour les dettes inférieures à 150 francs dont le droit civil autorise cependant la preuve par témoins et même lorsqu'il sera impossible de se procurer une preuve

(1) Garnier. Rép. pér. 10.008.

écrite, par exemple le cas où le titre constatant la dette aurait été détruit dans un incendie.

§ 2. — *Dans quelle mesure les divers titres font-ils preuve ?*

Nous avons vu que le titre produit à l'Administration doit faire preuve par lui-même de l'existence de la dette. Il ne nous semble pas inutile de passer rapidement en revue les divers titres du droit civil et du droit commercial pour attribuer à chacun d'eux le degré de force probante qui lui convient.

A. — Titres du Droit Civil.

Acte authentique. — L'acte authentique, reçu dans les formes légales par un officier public compétent, fait pleine foi de son contenu. Les actes authentiques les plus ordinaires sont reçus par les notaires, mais on pourra produire des actes émanant d'autres officiers publics, par exemple une copie de protêt dressé par un huissier pour établir le défaut de paiement d'un effet de commerce, ou encore une déclaration affirmative de tiers-saisi faite au greffe par le défunt dans une procédure de saisie-arrêt en cours au moment de son décès.

Jugements. — Les jugements, ne sont à vrai dire, que des actes authentiques : prononcés par les tribunaux, ils sont conservés en minutes par les greffiers qui en délivrent des expéditions. Il faut entendre par jugement à notre point de vue toute décision d'un tribunal quelconque, civil, commercial, criminel ou administratif ; peu importe en effet qu'il soit rendu par un tribunal civil, un conseil de prud'hommes ou un conseil de préfecture ; on doit même y assimiler les

sentences arbitrales et les procès-verbaux de conciliation en justice de paix portant reconnaissance de dettes.

Nous pensons qu'il est nécessaire, pour que le jugement fasse preuve de la dette dont il charge une des parties, qu'il ait acquis l'autorité de la chose jugée, c'est-à-dire que, depuis la date de la signification, les délais fixés par la loi pour porter la cause devant une juridiction supérieure se soient écoulés sans qu'aucune des parties les ait mis à profit.

Acte sous seing privé. — C'est celui qui est seulement signé par les parties contractantes; s'il est reconnu par celle à qui on l'oppose, il a la même force probante que l'acte authentique. Il est soumis à deux conditions de validité.

a) L'acte sous seing privé relatant une convention synallagmatique, doit être rédigé en autant d'originaux qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct et porter mention de cette rédaction en plusieurs exemplaires (art. 1325).

b) L'acte sous seing privé contenant une promesse unilatérale de somme d'argent ou de chose appréciable doit être écrit en entier de la main du débiteur, ou, du moins, il faut que, outre sa signature, ce dernier ait écrit de sa main un *bon* ou un *approuvé*, portant en toutes lettres la somme ou la quantité de la chose (art. 1326).

Quel est le résultat de l'inaccomplissement de ces formalités? On s'accorde à reconnaître que la mention de la rédaction en plusieurs originaux peut être remplacée par la représentation de tous les exemplaires ou même par l'aveu des parties. Quant aux autres formalités, l'opinion la moins sévère n'accorde aux actes dans lesquels elles font défaut que la valeur

d'un commencement de preuve par écrit : un juge ne pourrait prendre un tel acte pour unique motif de condamnation et le créancier ne pourrait s'en prévaloir pour former saisie-arrêt sans permission de justice (1). M. Besson objecte, il est vrai (2), que ces formalités n'étant prescrites que dans l'intérêt du débiteur, celui-ci seul peut opposer l'exception tirée de leur inexécution, mais que l'Enregistrement, qui est au nombre des tiers, ne saurait s'en prévaloir. Nous ne croyons pas que cette opinion soit fondée, parce que l'Enregistrement n'agit pas contre le débiteur, il examine seulement si le créancier pourrait avec ce seul titre obtenir un jugement de condamnation contre le débiteur, or nous avons vu qu'il ne le pourrait pas, et nous concluons que l'acte sous seing privé qui ne satisfait pas aux conditions de forme des art. 1325 et 1326 C. civ. n'a, à l'égard de la Régie, que la valeur d'un commencement de preuve par écrit.

Est-il besoin d'ajouter que le fait d'avoir rédigé un acte sous seing privé sur papier non timbré serait sans influence sur la validité comme sur la force probante du titre, et qu'il n'aurait d'autre inconvénient que celui d'exposer les signataires à une amende.

Registres et papiers domestiques. — D'après l'art. 1331 C. civ., ces pièces forment titre contre celui qui les a écrites dans deux cas : 1^o lorsqu'elles énoncent un paiement reçu ; 2^o lorsqu'elles contiennent la mention expresse que la note a été faite pour suppléer au défaut de titre en faveur de celui au profit duquel ils énoncent une obligation. Les notes

(1) Larombière. Traité des Obligations. Art. 1326, n^o 28.

(2) Besson. *Op. cit.*, n^o 86, 87.

inscrites sur des registres ou sur des feuilles volantes font donc preuve si elles remplissent les conditions de cet article.

Tailles. — Bien que le Code civil ait placé les tailles dans le chapitre consacré à la preuve littérale et leur ait accordé la force probante, on ne saurait leur accorder le caractère de *pièce écrite* au sens de la loi de 1901, et on admet unanimement que ce mode de preuve ne doit pas être admis à l'appui d'une demande en déduction. D'ailleurs les tailles ne constatent que des fournitures de peu d'importance et le dommage causé aux redevables par leur exclusion n'est pas considérable.

Copies de titres. — Suivant les distinctions établies par la loi (art. 1335 et 1336 C. civ.) les copies de titres constituent tantôt de véritables titres et tantôt de simples commencements de preuve par écrit. Suivant qu'on se trouvera dans l'un ou l'autre cas, on appliquera les règles que nous déterminons dans cette section. Parmi les copies de titres qui ne forment qu'un commencement de preuve par écrit, il faut signaler les extraits des registres de l'Enregistrement et des déclarations qui auraient été faites à cette Administration.

B. — Titres du Droit Commercial.

Billet à Ordre. — Le billet à ordre, reconnaissance de dette souscrite par le défunt, sera généralement échu au moment de la déclaration de succession et, dans ce cas, l'héritier aura pour titre soit le billet acquitté par lui, soit la copie du protêt dressé faute de paiement. Si, par exception, le billet à ordre souscrit par le défunt était à échéance postérieure à l'expiration du délai de six mois, l'héritier serait dans l'impossibilité de demander la

déduction de la dette qu'il constate, à moins qu'il puisse en justifier l'existence par un autre titre, par exemple par les livres de commerce de son auteur.

Il lui sera en effet difficile, sinon impossible, de retrouver le billet qui, par suite d'endossements successifs, ou même d'un endossement en blanc ou au porteur, peut avoir passé dans bien des mains depuis sa création ; si cependant il parvient à le découvrir, la règle générale de la déduction reprendra son empire.

Le receveur devra parfois soupçonner que le billet est simulé et ne correspond à aucune dette réelle ; il aura généralement des moyens faciles d'en contrôler la sincérité, soit par l'examen des livres de commerce, soit, en cas de non paiement de l'effet, en exigeant une attestation du créancier, ainsi que la loi lui en donne le droit. Le fait que le billet a été endossé une ou plusieurs fois depuis sa création sera en général une présomption de sincérité.

Lettre de change. — Une traite tirée sur le défunt ne prouve pas, par elle-même, l'existence d'une dette : les effets dits de circulation en sont la preuve. La réalité de la dette ne pourra être établie que par l'acceptation donnée par le tiré sur la traite elle-même ou par acte ou lettre séparé ; l'acceptation produit, en effet, tous les effets de la reconnaissance de dette et oblige celui qui l'a donnée au paiement de la lettre de change.

Il peut arriver que l'héritier paye à présentation une lettre de change tirée sur le *de cujus*, mais non acceptée par lui ; devra-t-on en déduire le montant de l'actif héréditaire ? Si la dette n'est constatée que par cette seule lettre de change, bien que notre solution puisse paraître rigoureuse, nous pensons que le receveur devra refuser la distraction sous peine de violer le texte de la loi. Si, au contraire, l'existence de la dette est

révélée d'ailleurs par les livres ou par correspondance commerciale, le payement de la traite ne fera que corroborer ces indications et la déduction ne pourra pas être refusée.

Il en sera toujours ainsi pour le *chèque* tiré sur le défunt et payé seulement après le décès. En effet, le chèque payable à vue, n'est pas susceptible d'acceptation (1), mais il suppose toujours une provision dont la preuve sera ordinairement possible au moyen de documents puisés dans la comptabilité du défunt.

Voici d'ailleurs la ligne de conduite que l'Administration trace à ses préposés : « Si les parties représentent
« des effets souscrits ou acceptés par le défunt pour des
« échéances postérieures à son décès et endossés par
« des tiers antérieurement à l'ouverture de la succession,
« cet ensemble de circonstances constituera une
« présomption assez sérieuse pour faire admettre la
« déduction sans autre justification, à condition
« qu'aucun indice ne donne à supposer qu'il s'agit
« d'effets de complaisance. Mais si les effets souscrits ou
« acceptés par le défunt et produits par ses héritiers
« ou légataires n'ont pas été endossés antérieurement
« au décès, il sera prudent, en général, de réclamer
« soit la communication des livres de commerce du
« défunt, soit l'attestation du créancier, soit même au
« besoin ces deux justifications » (2).

Livres de commerce. — La comptabilité commerciale aura souvent pour effet de servir de moyen de contrôle à l'Administration, mais elle pourra aussi établir directement et par elle-même, les dettes qui grèvent la

(1) L. 14 juin 1865, art. 1^{er}.

(2) I. G. 3058.

succession. L'Enregistrement pourra avoir à examiner deux sortes de livres, ceux du créancier et ceux du *de cujus*; les règles qui déterminent la force probante de chacun d'eux étant différentes, nous allons les étudier séparément.

a) Livres du créancier. — Les extraits que les héritiers produisent des livres du créancier (nous verrons plus loin que celui-ci n'est jamais tenu de les communiquer en original) font foi de la dette qu'ils mentionnent à quatre conditions ; il faut :

- 1° Que le créancier soit commerçant,
- 2° Que le défunt ait été également commerçant,
- 3° Qu'il s'agisse d'un fait de commerce,
- 4° Que les livres soient régulièrement tenus.

Les livres obligatoires, les seuls dont les énonciations font preuve au profit de celui qui les a écrites, sont : le livre journal, le livre de copies de lettres et le livre d'inventaire ; ils sont réguliers s'ils sont tenus sans blancs ni ratures et s'ils sont cotés et paraphés conformément aux prescriptions des art. 10 et 11 du Code de commerce.

Lorsque ces quatre conditions sont réunies, les livres du créancier font preuve de la dette contre la succession et suffisent pour justifier la déduction.

Aux livres du créancier commerçant, il y a lieu d'assimiler les registres des notaires qui, s'ils sont tenus conformément au décret du 30 janvier 1890, font foi de ce qui est dû par les clients pour les honoraires des actes reçus dans l'étude.

b) Livres du défunt. — La loi se montre moins difficile pour ces livres : une seule condition est nécessaire pour qu'ils puissent faire preuve de la dette qu'ils énoncent, c'est que le défunt ait été commerçant ; ses livres font toujours preuve contre lui, qu'il s'agisse

d'une opération commerciale ou civile. Et que leur tenue soit régulière ou non et quelle que soit la qualité du créancier. Il est bien évident qu'on ne devrait accorder aucune valeur à des livres informes et que nous entendons par livres irrégulièrement tenus ceux dont les énonciations sont écrites avec ordre et avec soin, mais qui ne sont pas cotés et paraphés d'après les dispositions des art. 10 et 11 C. com. 2.

Les héritiers pourront encore produire des lettres reçues par le *de cujus* qui, rapprochées du livre de copies de lettres de celui-ci, pourront établir la preuve de la dette ; bien des opérations commerciales n'ont point d'autre titre, et comme la correspondance commerciale fait preuve en justice entre commerçants, il y a lieu d'en tenir compte pour la deduction des dettes qui grèvent leurs successions.

L'inventaire annuel ne suffit pas pour justifier une demande en deduction, car c'est le resultat de l'ensemble des livres qui établit la preuve des dettes, et l'un d'entre eux séparément ne saurait remplir ce rôle. Dans un cas cependant le livre d'inventaires pourra suffire : quand un associé meurt et que le pacte social porte que cet événement ne doit pas entraîner la dissolution de la société et que les droits de ses représentants seront

1- Lyon-Caen. Manuel de Droit Commercial, n° 394.

2- Cependant la Régie prétend que si l'on peut fournir, à l'appui d'une demande en deduction, les livres de commerce du défunt irrégulièrement tenus, il faut toutefois que ce soient des livres obligatoires, et qu'ainsi on se prévautrait vainement d'une énonciation de Grand Livre, même corroborée par une attestation du créancier. L. G. 3089.

Cette exigence nous paraît mal fondée en présence des termes généraux de l'art. 1330 C. civ., où l'on ne trouve aucune restriction analogue à celle que contient l'art. 12 C. com.

fixés par le dernier inventaire antérieur au décès, le droit de mutation doit être liquidé sur la part nette qu'ils recueillent ; le livre d'inventaires détermine à lui seul son importance.

§ 3. — *Le Titre doit-il être antérieur au décès ?*

Il y a lieu de préciser nettement le sens et la portée de cette question que la loi n'a pas résolue directement. Le texte de l'art. 5 § 3 prévoit trois cas où le titre de la dette peut être postérieur au décès : c'est lorsque la dette est établie par les opérations de la faillite, de la liquidation judiciaire ou de la distribution par contribution ; peu importe que ces opérations aient commencé du vivant du *de cujus* ou après sa mort. Ainsi on devra déduire les dettes consenties verbalement par le défunt et qui auraient été admises dans ces opérations.

Le cas où le titre de la dette résulte d'une reconnaissance ou d'un acte confirmatif souscrits par les héritiers après l'ouverture de la succession ne saurait non plus être douteux : il n'y a pas là le titre opposable au défunt que la loi exige, par conséquent la déduction ne peut être accueillie par la Régie.

Reste l'hypothèse où un jugement intervient, dans les six mois à compter du décès, avant la déclaration de succession, condamnant les héritiers en vertu d'un *titre incomplet* ou d'une *convention verbale* passée par le défunt (1). Y a-t-il lieu d'appliquer le principe de

(1) Il est évident que si le jugement postérieur au décès confirme un titre *régulier* souscrit par le défunt, mais contesté par lui ou même par ses héritiers, l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession ne sera que plus solidement établie, et dans ce cas, la déduction ne pourra être refusée.

l'effet déclaratif du jugement et d'en faire remonter les conséquences et le titre qui en résulte au jour où l'obligation a été contractée ?

Nous pensons que cette solution, très désirable sans doute, est en opposition formelle avec le texte de l'art. 3, qui veut que l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession soit établie par des titres susceptibles de faire preuve contre le défunt, c'est-à-dire souscrits par lui, ou ayant pu entraîner une condamnation contre lui, et par suite nécessairement antérieurs à son décès. Le texte de la loi est formel à cet égard, il est donc superflu de chercher dans les travaux et dans les débats parlementaires des arguments pour défendre l'opinion contraire. Les auteurs (1) qui, en exploitant ces documents, voudraient la faire prévaloir, sont d'ailleurs obligés de reconnaître qu'ils sont en contradiction avec l'art. 3(2).

Ce que nous venons de dire s'applique *a fortiori* aux actes de partage, de liquidation et d'inventaire dressés après le décès et qui feraient état de dettes constatées par des titres insuffisants.

Il ne faut cependant pas exagérer les conséquences de cette règle : s'il est nécessaire que le jugement justifiant la dette soit antérieur au décès, il n'est pas indispensable, à notre avis, qu'il ait acquis, à cette époque, l'autorité de la chose jugée. Le vœu de la loi sera rempli si la sentence a été rendue avant l'ouverture de

(1) Garnier. Rép. pér. 10.008. Journal du Notariat, n° du 30 mai 1901. Defresnois. Commentaire, n° 157.

(2) V. en ce sens I. G. 3058 : « Si la dette doit résulter d'un titre antérieur au décès, sauf en cas de faillite, de liquidation judiciaire ou de distribution par contribution, il n'est pas indispensable qu'elle soit liquide à la même époque... ».

la succession et que, au moment de la déclaration, les délais d'appel soient expirés sans que les parties en aient usé, ou encore si la juridiction supérieure a rendu son arrêt.

§ 4. — *Hypothèses diverses où la déduction de la dette sera refusée à cause du défaut de titre.*

Dettes verbales. — La dette verbale constitue la négation même du titre, elle ne saurait être déduite. La discussion devant les Chambres et le texte de la loi sont d'accord et précis sur ce point. Il est toutefois permis de déplorer que le législateur ait frappé ces dettes d'un ostracisme aussi rigoureux et aussi absolu ; cette exclusion pèsera spécialement sur les populations agricoles, généralement illettrées, et chez qui l'habitude de dresser des écrits et de régler les achats et les ventes par des effets de commerce n'a pas encore pénétré. A certains moments de l'année, le paysan fait des achats de semences ou d'engrais chimiques, par exemple, qui s'élèvent à un chiffre considérable, en comparaison de sa fortune totale, et dont le paiement doit avoir lieu plus tard, après la récolte. Ces opérations sont rarement constatées par écrit ; cependant leur réalité est facile à établir, et on peut en évaluer l'importance avec une approximation suffisante pour que les intérêts du fisc soient sauvegardés. Malgré cela, faute du titre exigé par la loi, la déduction sera péremptoirement refusée.

C'est à cet état de choses que M. Dufoussat, sénateur, voulut remédier en proposant l'adoption de l'amendement suivant : « Seront encore déduites, après justification : les créances privilégiées sur la généralité des meubles désignées par l'art. 2101 du Code civil ; les

« charges publiques et communales et les impôts de
« l'année courante ; les dettes d'un tuteur vis-à-vis
« d'un mineur dans le cas où un arrêté de compte en
« fixant le reliquat passif aura été fait ou enregistré
« avant ou en même temps que la déclaration de la
« succession ; et généralement les créances résultant
« des fonctions emportant hypothèque légale, pourvu
« que le montant en ait été régulièrement constaté par
« un acte enregistré avant ou en même temps que la
« déclaration » (1). L'honorable sénateur posa ensuite
au ministre des finances plusieurs questions sur le sort
qui était réservé aux dettes énumérées dans les art.
2102 et 2103 C. civ., aux dettes agricoles et autres
qui ne résultent généralement pas de reconnaissances
spéciales ou d'effets de commerce, mais seulement
d'une comptabilité parfois défectueuse.

Voici quelle fut la réponse du ministre : « Qu'est-ce
« qu'entend M. Dufoussat par ces termes « après
« justifications » ? Si ces mots signifient pour lui :
« après production des titres susceptibles de faire
« preuve en justice », l'amendement est inutile. Si, au
« au contraire, M. Dufoussat entend que les dettes
« visées par son amendement pourront être déduites
« sans qu'elles résultent de titres susceptibles de faire
« preuve en justice, nous ne pouvons que repousser sa
« proposition. Il faut en effet que nous soyons certains
« des dettes dont on demande la déduction ». L'amendement fut repoussé, mais la discussion qu'il a provoquée a mis la question en pleine lumière, et toute controverse est impossible désormais.

(1) Sénat. Séance du 22 janvier 1901.

Dettes établies par un titre n'ayant que la valeur d'un commencement de preuve par écrit. — De même que les dette verbales, les dettes constatées par un titre qui ne suffit pas par lui-même à faire preuve, mais qui peut seulement servir de base à la preuve par témoins ou par présomptions, sont exclues de l'application de la loi de 1901. Les déclarations de M. Cordelet appuyées par celles du ministre des finances ne peuvent laisser aucun doute à cet égard. On doit considérer comme simples commencements de preuve par écrit, et, par conséquent, comme insuffisants pour justifier une demande en déduction : les actes privés d'authenticité soit pour vice de forme soit pour incompétence ou incapacité de l'officier public qui les a reçus, les énonciations contenues dans les actes authentiques ou sous seing privé qui n'ont pas un rapport direct avec la disposition principale, les actes sous seing privé qui n'ont pas été faits en autant d'originaux qu'il y a de parties ayant un intérêt distinct, les billets non revêtus du *bon pour* ou *approuvé*, les reconnaissances résultant d'un interrogatoire sur faits et articles, les déclarations constatées dans les qualités ou les motifs d'un jugement, etc.

Frais de dernière maladie. — Il est bien rare que les honoraires du médecin et les frais de pharmacie soient constatés par écrit ou par les effets de commerce ; aussi, bien que l'hypothèse contraire ne soit pas absolument chimérique, on peut dire que dans la plupart des cas, de telles dettes échapperont à la déduction. Cependant on pourrait en trouver la justification dans les livres de commerce du défunt, et en obtenir la déduction, si celui-ci était commerçant, d'après ce que nous avons dit plus haut ; mais on ne saurait considérer comme

titre faisant preuve de la dette le carnet de visites du médecin (1).

Salaires des employés et des gens de service. —

Les mêmes observations s'appliquent à ces dettes; leur établissement par des titres étant plus rare et plus invraisemblable encore.

§ 5. — *Impôts.*

Les impôts directs et les taxes qui leur sont assimilées ne sont pas constatés par des titres opposables au défunt au sens de la loi de 1901, puisque les extraits des rôles ne sont pas signés par lui; on pouvait donc soutenir *a priori* qu'il était impossible de défalquer de l'actif héréditaire les impôts arriérés dûs par le défunt et aussi le prorata de l'année courante échu à son décès. Cette solution aurait été inique: comment en effet aurait-on pu expliquer que l'Etat refusât de tenir compte de cette dette sous prétexte que le titre qui la justifie n'est pas signée du *de cujus*, alors qu'il n'a aucun besoin de cette signature pour en exiger le paiement et même pour en poursuivre le recouvrement? Aussi est-il reconnu unanimement, et par la Régie elle-

(1) « Dans le même ordre d'idées, il a été reconnu, par une solution
« du 15 février 1902, que les honoraires de médecin, de même que
« les autres frais de dernière maladie ne peuvent être admis en
« déduction de l'actif successoral, dès lors qu'ils ne résultent pas
« d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre la
« succession. Une telle force probante ne pouvant être attribuée
« au carnet de visites du médecin, les honoraires dûs pour les
« soins donnés au défunt au cours de sa dernière maladie constituent
« une créance purement verbale dont il ne peut être tenu compte
« pour la liquidation de l'impôt ». I. G. 3080.

même (1), que les héritiers pourront faire déduire les impôts courus au jour du décès en produisant seulement les avertissements ou extraits de rôles délivrés par l'Administration des contributions directes.

Nous estimons qu'on doit déduire le prorata de l'année courante calculé exactement au jour du décès, et non pas, comme le propose M. Besson (2), les douzièmes échus à cette date. Les impôts ont tous les caractères des fruits civils et sont acquis jour par jour au profit de l'Etat ; il y a donc lieu de suivre les mêmes règles que pour les intérêts et arrérages de rentes courus au jour de l'ouverture de la succession.

L'exigibilité par douzièmes aura cependant une influence : pour ceux qui sont échus depuis plus de trois mois, il y aura lieu, conformément aux prescriptions de l'art. 7 § 1, de produire au receveur une attestation du percepteur, certifiant qu'ils étaient encore dûs au jour de l'ouverture de la succession ; celui-ci ne saurait se refuser à la fournir.

~~~~~

---

(1) I. G. 3058.

(2) Besson. *Op. cit.* n° 145.

## SECTION III

---

LES DETTES DONT LA DÉDUCTION EST DEMANDÉE DOIVENT  
ÊTRE DÉTAILLÉES DANS  
UN INVENTAIRE ET CERTIFIÉES PAR LES HÉRITIERS.

---

Cette condition est fixée par l'art. 4 § 1 : « Les dettes  
« dont la déduction sera demandée seront détaillées,  
« article par article, dans un inventaire sur papier  
« non timbré, qui sera déposé au bureau lors de la  
« déclaration de succession et certifié par le déclarant ».

Cette exigence de pure forme, mais que nous devons mentionner pour être complet, a un double but : le premier est de faire appel à la conscience des héritiers en leur demandant une déclaration revêtue de leur signature ; le second, qui présentera une garantie plus sérieuse pour l'Enregistrement, est de fixer la pénalité édictée par l'art. 9 de la loi de 1901 que nous rencontrerons plus tard.

C'est dans cet inventaire que les héritiers doivent faire figurer les énonciations indiquées par l'art. 4 § 2, ainsi que des indications sommaires sur les autres dettes dont ils demandent la distraction et sur les justifications qu'ils apportent ; nous croyons d'ailleurs

qu'ils agiront sagement en mentionnant après chaque article les pièces, copies ou attestations de créanciers qu'ils produiront à l'appui de leur déclaration, cela pourra leur être utile en cas d'instance (1).

La déclaration du passif, comme le reste de la déclaration de succession, peut être signée de l'héritier ou de son mandataire ; au cas où l'héritier viendrait faire sa déclaration lui-même mais ne saurait pas signer, il peut la faire oralement devant le receveur qui la transcrit et certifie que le déclarant ne sait pas signer, conformément à l'Instruction Générale 1400.

Dans quelle forme doit être rédigé l'inventaire du passif ? La loi répond d'une façon quelque peu laconique : sur papier non timbré. On sait qu'avant la loi du 6 décembre 1897 les déclarations de succession étaient rédigées sur papier libre et que c'était le receveur qui les transcrivait sur un registre *ad hoc*. La loi de 1897 a créé des formules spéciales destinées à être remplies par les parties, et disposées de façon à

---

(1) L'état du passif doit, d'une manière générale, renfermer toutes les indications relatives à la nature propre de chaque dette (cause de la créance, nom, qualité, domicile du créancier, montant distinct du capital et des intérêts, époque d'exigibilité) ; en ce qui concerne spécialement les dettes consenties par des actes non authentiques, il est indispensable qu'il rappelle sommairement tous les renseignements de nature à identifier le titre et à démontrer sa force probante contre le défunt (nature, date, signature des billets, acceptations des lettres de change ou des factures, mentions d'approbation ou d'arrêté de compte, circonstances de date certaine pour les cas prévus par l'art. 7 § 2).

Si, par exemple, les déclarants produisent la facture d'un fournisseur, l'état du passif ne doit pas se borner à indiquer le nom et la qualité du créancier, la date de la livraison, le montant de la somme due et le terme fixé pour le paiement, il doit encore indiquer si la facture a été acceptée et, dans le cas de l'affirmative, indiquer la date de l'acceptation. (Instruction Générale 3089).

pouvoir être réunies en liasses : le travail des receveurs est ainsi simplifié puisqu'ils n'ont plus à recopier ces pièces parfois volumineuses. Ces formules étaient délivrées gratuitement ; mais pour éviter le gaspillage qu'on en faisait, la loi du 25 février 1901 en a fixé le prix à 5 centimes par feuille double et à 2 centimes 1/2 par feuille simple. On s'est demandé si l'inventaire du passif devait obligatoirement être rédigé sur ces formules. Nous ne croyons pas que les héritiers y soient obligés : car, bien que le prix de ces feuilles soit très modique, on ne saurait dire qu'elles sont du papier non timbré, c'est-à-dire du papier libre. D'autre part nous lisons dans l'Instruction Générale 3049 : « L'usage des formules créées par la loi du 6 décembre 1897 est maintenu. *Mais* il est à remarquer que : « 1° les dettes dont la déduction sera demandée seront « détaillées article par article, *dans un état sur papier « non timbré...* ». Nous reconnaissons cependant que la solution contraire serait préférable au point de vue de la symétrie des registres de l'Enregistrement, d'autant plus que l'obligation de se servir des formules administratives ne serait pas très onéreuse pour les redevables.

Il va sans dire que les héritiers peuvent, sans aucun inconvénient, faire usage de ces formules.

---

## SECTION IV

LES HÉRITIERS DOIVENT ÉNONCER L'ACTE AUTHENTIQUE  
QUI CONSTATE LA DETTE,  
OU, SI C'EST UN ACTE SOUS SEING PRIVÉ,  
EN PRODUIRE L'ORIGINAL OU UNE COPIE COLLATIONNÉE.

« Il faut que nous soyons certains des dettes dont on « demande la déduction », a dit au Sénat M. le ministre des finances. Un des meilleurs moyens d'arriver à cette certitude était de faire représenter par l'héritier le titre constatant la dette ; la loi n'a pas manqué de l'employer.

Suivant le degré de confiance que pouvaient lui inspirer les divers écrits, la loi de 1901 a organisé trois modes de communication ; elle exige :

1° Des indications déterminées et précises pour les actes authentiques,

2° La production en original ou en copie collationnée pour les actes sous seing privé,

3° Le dépôt pour les livres de commerce.

§ 1. — *Actes authentiques.*

« ..... Les héritiers devront indiquer soit la date de « l'acte, le nom et la résidence de l'officier public qui « l'a reçu, soit la date du jugement et la juridiction

« dont il émane, soit la date du jugement déclaratif de  
« la faillite ou de la liquidation judiciaire, ainsi que la  
« date du procès-verbal des opérations de vérification  
« et d'affirmation de créances ou du règlement définitif  
« de la distribution par contribution » (art. 4 § 2) (1).

La loi n'impose pas aux parties l'obligation de produire la grosse ou une expédition d'un acte authentique rédigé en minute, ni l'original d'un acte fait en brevet, elle se contente des énonciations énumérées en l'art. 4 § 2. Cette différence en faveur des actes authentiques se justifie aisément : tous les actes rédigés par des officiers ministériels sont assujettis à la formalité de l'enregistrement, sous la responsabilité personnelle de ceux qui les ont reçus, de plus ils doivent être enregistrés à un bureau déterminé, celui de la résidence de l'officier public. L'Administration les retrouvera donc facilement, et comme elle a d'ailleurs un droit de contrôle sur les répertoires des officiers ministériels, tout acte authentique qui lui est nettement indiqué peut être considéré comme lui étant représenté.

## § 2. — *Actes sous seing privé*

Bien que les actes sous seing privé soient, comme les actes authentiques, assujettis à l'enregistrement, il arrive fréquemment qu'ils y échappent, et comme ils peuvent être enregistrés à un bureau quelconque, leur recherche serait, en tous cas, plus difficile, la loi de 1901 a dû prendre un autre moyen.

---

(1) Les mots « ou du règlement définitif de la distribution par contribution » furent ajoutés, lors de la discussion au Sénat, sur la proposition de M. Cordélet (Séance du 24 janvier 1901).

Elle exige que les héritiers produisent au receveur l'original du titre constatant la dette ou une copie collationnée. Le sens de cette disposition est parfaitement clair : les héritiers n'y satisferaient pas en analysant d'une façon complète, dans leur déclaration, les clauses insérées dans l'acte, et même en reproduisant la mention de l'enregistrement au cas où le titre aurait subi cette formalité. Par contre le receveur ne peut exiger que le titre soit laissé à son bureau, même contre récépissé, pour qu'il puisse l'examiner à loisir : ce serait être plus sévère que la loi elle-même qui sait, quand elle veut exiger le dépôt, employer des termes qui ne laissent aucun doute sur son intention. « Les « titres produits devront, porte l'Instruction Générale « 3058, de même que les copies collationnées, être « rendus séance tenante aux déclarants ».

Les héritiers doivent donc produire tous les titres en leur possession qui sont de nature à justifier l'existence des dettes dont ils demandent la déduction, et tous ceux que les créanciers voudront bien leur communiquer sous récépissé (1) : ils peuvent même produire les livres de commerce des créanciers du défunt, si ceux-ci consentent à s'en dessaisir et à en livrer le contenu aux investigations du fisc. Rappelons encore une fois que la production de ces livres ne sera utile et ne fera preuve de la dette que si ce sont les livres prescrits par le Code de commerce, et s'ils sont régulièrement tenus ; par exemple la production du « Livre de Caisse » ou du « Grand Livre » d'un créancier du défunt n'aurait

---

(1) Ce récépissé doit être rédigé sur timbre de dimension, la loi ne l'en dispense pas.

aucune valeur, quand même ils seraient cotés et paraphés.

Mais le créancier n'est pas tenu de se dessaisir de son titre, il peut avoir intérêt à le conserver entre ses mains, soit pour prendre des mesures conservatoires ou d'exécution, soit pour tout autre motif dont il n'a pas à donner les raisons ; quant à ses livres de commerce, on comprend facilement qu'il hésite à s'en séparer, d'abord parce qu'il peut en avoir besoin à tout instant et ensuite parce qu'il peut craindre qu'on y fasse des recherches indiscrètes. La loi lui permet de refuser cette communication, à condition de laisser prendre une copie collationnée de ce titre ou des mentions de ses livres de commerce qui peuvent intéresser les héritiers. S'il se refusait à laisser prendre cette copie, il serait passible de dommages-intérêts à fixer d'après le montant des droits d'enregistrement que son double refus aurait fait percevoir en trop et aussi des frais dont il aurait été la cause.

Une copie collationnée signifie une copie *littérale* et *complète* du titre, de façon qu'elle en soit la reproduction fidèle, et qu'elle offre pour la Régie les mêmes garanties que l'original. Garnier prévoit l'hypothèse où les héritiers produiraient une photographie du titre original et déclare qu'une telle copie ne serait pas suffisante (1).

Les copies doivent être prises sans déplacement, c'est-à-dire au domicile du créancier où à l'endroit où celui-ci indiquera qu'il a déposé son titre.

Le soin de les dresser est confié aux notaires et aux greffiers de justice de paix ; la loi a pris soin d'écarter

---

(1) Garnier. Rép. pér. n° 10.018.

les huissiers, avoués et autres officiers publics qui ont ordinairement le même pouvoir. Les honoraires que les notaires et greffiers peuvent percevoir doivent être fixés, à défaut de disposition spéciale, par l'art. 21 du décret du 25 août 1898 (1).

Au point de vue de la forme, la copie collationnée doit porter mention de sa destination : elle prend aussi le caractère de simple renseignement fiscal, en considération duquel la loi la dispense du timbre et de l'enregistrement jusqu'à ce qu'il en soit fait usage en justice ou devant toute autre autorité constituée.

*Timbre et enregistrement des titres et des copies de titres produits.* — Lorsque l'héritier produira à l'Enregistrement, à l'appui d'une demande en déduction, un titre rédigé sur papier libre ou sur timbre insuffisant ou encore un titre non enregistré le receveur pourra-t-il percevoir les droits et amendes de timbre, les droits simples, les droits en sus et les amendes d'enregistrement ? La loi de 1901 ne résout qu'une partie de la question dans la phrase finale de l'art. 4 § 4 ainsi conçue : « Elle (la copie collationnée) ne rendra pas « par elle-même obligatoire l'enregistrement du titre ».

a) *Timbre.* — Remarquons d'abord qu'il n'est pas question du timbre, par conséquent on doit revenir aux principes généraux, et décider que lorsque le receveur constatera une absence ou une insuffisance de timbre, il pourra relever la contravention et percevoir les droits et amendes exigibles. Cette opinion est soutenue par M. Vigié, doyen de la Faculté de droit de Montpellier, qui a traité longuement la question

---

(1) 3 fr. ou 2 fr. par rôle, suivant les localités, plus un honoraire fixe de 5 fr. en sus du droit de rôles.

dans quelques articles publiés par la Revue des Lois Nouvelles ; elle semble d'ailleurs généralement admise (1).

On peut se demander si le notaire ou le greffier de justice de paix qui dresse la copie collationnée est tenu de se conformer à l'art. 49 de la loi du 5 juin 1850 et d'indiquer si le titre qu'il reproduit est ou non revêtu du timbre prescrit par la loi ? Bien que Garnier prétende le contraire (2), nous ne voyons pas que la loi de 1901 fasse, même implicitement, exception au texte de 1850, et nous croyons que la copie doit faire mention du timbre. L'opinion contraire rendrait trop facile pour les héritiers le moyen d'éluder l'amende de timbre : en effet, le minimum de cette amende est de 50 francs, soit, avec les décimes, 62 francs 50 centimes, et comme une copie collationnée ne coûte, en moyenne, que 10 francs, les héritiers se garderaient bien de produire le titre et recourraient toujours à la copie collationnée qui les mettrait à l'abri. Il est impossible, à notre avis, que la loi autorise une fraude aussi grossière.

b) *Enregistrement.* — Nous devons, ici encore, rappeler les principes de la loi de frimaire sur l'enregistrement des actes sous seing privé. Aux termes de l'art. 23 de cette loi, il n'y a point de délai de rigueur pour l'enregistrement des actes autres que ceux mentionnés à l'art. 22, mais il ne peut en être fait aucun usage, soit en justice, soit devant toute autre autorité constituée, sans qu'ils aient été préalablement enregistrés. Il est admis, par tempérament à ce texte, que la

---

(1) Vigié. Etude sur la loi du 25 février 1901. Revue des Lois Nouvelles, n<sup>os</sup> du 15 mars 1901 et suivants.

(2) Garnier. Rép. pér. 40.018.

production de pièces devant l'Enregistrement, ou en justice, dans une instance en matière fiscale ne rend pas leur enregistrement obligatoire, et M. Liotard-Vogt, lors de la discussion du projet Poincaré, a donné l'assurance que ce tempérament continuerait d'être appliqué pour la déduction du passif.

Mais il y a des actes qui, par la nature même des dispositions qu'ils renferment, sont assujettis à l'enregistrement dans un délai déterminé, qui est ordinairement de trois mois ; ils sont énumérés par l'art. 22 de la loi de frimaire, complété par les lois du 17 ventôse an IX et du 28 février 1872, ce sont : les actes qui portent transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, les baux à ferme ou à loyer, sous-baux, cessions ou subrogations de baux, les transmissions de fonds de commerce et autres de même nature. Le droit d'enregistrement peut être dû pour ces actes alors même qu'ils ne seraient pas constatés par écrit ; par exemple, les locations verbales doivent être déclarées et sont passibles de l'enregistrement lorsque l'ensemble des locations consenties par le même propriétaire excède cent francs par an (1).

Cette distinction exposée, il semble que la question soit résolue : si l'acte que l'héritier représente n'est pas assujetti à l'enregistrement dans un délai déterminé, le receveur ne sera pas fondé à exiger le paiement des droits afférents à la convention qui y est relatée ; mais si l'acte est de ceux qu'énumère l'art. 22 de la loi de frimaire et que le délai d'enregistrement soit écoulé, il devra percevoir les droits et amendes fixés par la loi. Si le titre produit est de ceux que vise l'art. 22, et que

---

(1) L. 23 août 1871, art. 11.

le délai imparti par la loi ne soit pas expiré, le receveur ne devra pas percevoir le droit, puisque les héritiers peuvent profiter, jusqu'à son dernier jour, du délai légal.

Dans tous les cas la copie aura le même effet que le titre, si celui-ci rend exigible le droit d'enregistrement, il en sera de même de la copie ; si au contraire, le titre peut, sans entraîner aucune perception, être produit au receveur, la copie ne rendra pas non plus, par elle-même, obligatoire l'enregistrement du titre. Tel est le sens qu'il faut attribuer à la phrase finale de l'art. 4 § 4 (1).

### § 3. — *Livres de Commerce*

Lorsque les héritiers d'un commerçant demanderont la déduction de dettes qui sont uniquement constatées par les livres du *de cujus*, ils en offriront spontanément la communication, cela va de soi. Mais la loi s'est montré plus exigeante : elle donne à l'Administration, chaque fois que la déduction d'une dette commerciale sera demandée, le droit d'exiger, sous peine de rejet, la communication des livres de commerce du défunt, alors même que la dette serait suffisamment justifiée par un titre propre (art. 3 § 2). Son but est, sans doute, de procurer à la Régie une garantie de plus quant à l'existence réelle de la dette, mais aussi de lui permettre de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif : l'art. 3 § 4 ne le cache pas.

La représentation devra s'étendre, dit l'Instruction Générale 3058, à la période courue depuis la date de la plus ancienne dette dont la déduction est demandée jusqu'au jour du décès.

---

(1) Vigé. *op. et loc. cit.* V. aussi I. G. 3058.

L'Administration peut exiger la communication de tous les livres de commerce, quels qu'ils soient, et quelle que soit leur forme et cela se conçoit puisque tous justifient le passif et font preuve de ce qu'ils contiennent contre le défunt (1). Cependant la Régie devra se contenter des justifications produites par les héritiers et ne pourra pas exiger la communication des livres de commerce dans le cas où la jurisprudence admet que le commerçant n'est pas en faute en ne tenant pas de livres ou en ne tenant que des livres sommaires, par exemple lorsque le commerce du défunt avait peu d'importance ou l'obligeait à des déplacements continuels (2).

Comment cette communication doit-elle être faite ? La loi distingue deux cas que nous allons examiner séparément.

a) *Communication au receveur au moment de la déclaration de succession.* — Les livres, dit la loi, seront déposés pendant cinq jours : ce n'est plus comme précédemment une simple production, c'est un dépôt que les héritiers doivent effectuer.

Nous n'insistons pas sur les inconvénients multiples que peut présenter pour les héritiers ce mode de contrôle accordé à la Régie : outre les indiscretions qui peuvent être commises au bureau du receveur, le déplacement des livres leur causera certainement, par l'interruption qu'elle entraînera dans les affaires, un préjudice considérable, car le dépôt des livres pourra être rendu nécessaire non seulement par la mort du commerçant lui-même mais encore par celle d'un

---

(1) V. cependant p. 132, note 2.

(2) Garnier. Rép. pér. 10.008.

associé, ou même de sa femme commune en biens, et il se produira assez de temps après ce décès pour que, le deuil étant déjà ancien, les opérations commerciales aient repris leur extension complète.

Il est vrai que le Directeur Général a déclaré à la Chambre que les préposés de l'Enregistrement étaient tenus au secret professionnel et qu'en cette matière particulièrement délicate ils l'observeraient strictement; il a dit aussi que le délai de cinq jours était un délai *maximum*, qui serait réduit autant que possible. On peut conclure de cette dernière assertion que ce délai ne saurait être prolongé, même au cas où le cinquième jour tomberait un dimanche ou un jour de fête légale.

Malgré cela, nous pensons que le dépôt des livres de commerce constitue pour les héritiers une mesure vexatoire et qu'elle ne procurera pas à la Régie toutes les garanties qu'elle en attend. Les employés de l'Enregistrement ne sont pas, par leurs fonctions, initiés aux complications de la comptabilité commerciale et on peut se demander s'ils pourront en cinq jours se livrer à un examen bien approfondi des livres de commerce alors que les syndics de faillite et les liquidateurs judiciaires, qui ont, en cette matière, une expérience consommée, emploient bien plus de temps à les étudier. Il pourra même arriver que les héritiers fassent la déclaration de succession le dernier jour du délai légal et apportent comme justification une comptabilité volumineuse. Comment s'y prendra le receveur? Il faut pourtant que le lendemain, à l'ouverture du bureau, ses registres soient au courant pour recevoir les nouvelles déclarations qui pourraient lui être présentées. Il en sera donc réduit à refuser la déduction du passif commercial, sauf aux parties à se pourvoir devant les tribunaux, ou

à l'admettre en bloc en laissant aux agents du contrôle le soin de faire une vérification plus sérieuse et de réclamer aux héritiers des suppléments de droits. Dans les deux cas il agira nécessairement un peu à l'aveugle. Il est d'ailleurs à remarquer que sous aucun prétexte, le receveur ne pourrait prolonger le délai de cinq jours, ni demander aux héritiers une seconde communication.

b) *Communication aux agents du contrôle.* — Dans les deux années qui suivent la déclaration de succession, les agents du contrôle peuvent prendre *une seule fois* communication des livres de commerce du défunt ; cette seconde communication doit avoir lieu sans déplacement, c'est-à-dire au domicile de celui des héritiers qui en aura été constitué dépositaire. Elle a le même but que la première, et par conséquent elle ne peut porter que sur des livres qui ont été déposés chez le receveur au moment de la déclaration : ceci résulte clairement des explications données au Sénat par M. Cordelet (1). Cette seconde production sera à peu près aussi vexatoire que la première et nous estimons qu'elle ne donnera pas à la Régie un avantage bien appréciable.

En cas de refus de se prêter à cette seconde exigence, la déduction du passif qui aurait été faite par le receveur sera considérée comme non avenue, les héritiers se verront dresser procès verbal (2) et seront condamnés à l'amende prévue par l'art. 3 § 3 de la loi de 1901. Pour en déterminer le chiffre, il y aura lieu de calculer les droits qui eussent été exigibles sur l'actif déclaré,

---

(1) Séance du 22 janvier 1901.

(2) Ce procès-verbal sera dressé dans la forme prescrite aux art. 22 de la loi du 23 août 1871, et 7 de la loi du 21 juin 1875.

abstraction faite des dettes commerciales déduites, puis de retrancher de cette somme les droits qui auraient été effectivement perçus. L'amende à réclamer sera égale à la différence des deux sommes (1).

D'après les principes de l'Enregistrement, cette amende sera perçue sans préjudice du complément de droit rendu exigible par suite de la non déduction des dettes commerciales.

*Observation.* — Les héritiers d'un commerçant pourront se soustraire à l'obligation de déposer ou de produire les livres de commerce de leur auteur, soit en renonçant à la déduction du passif commercial, soit en démontrant que les dettes contractées par le *de cujus* ont été affectées par lui à d'autres besoins qu'à ceux de son commerce.

~~~~~

(1) I. G. 3058.

SECTION V

LES HÉRITIERS DEVRONT PRODUIRE EN OUTRE, LORSQUE
LE RECEVEUR L'EXIGERA, UNE ATTESTATION DU CRÉANCIER
CERTIFIANT L'EXISTENCE DE LA DETTE AU JOUR
DE L'OUVERTURE DE LA SUCCESSION.

La loi autorise l'Administration à exiger, dans tous les cas, que le créancier atteste l'existence au jour du décès de la dette dont l'héritier demande la déduction. Cette garantie supplémentaire repose sur la bonne foi du créancier qui n'attestera pas ordinairement l'existence d'une dette éteinte ou d'une dette imaginaire, et aussi sur les pénalités prononcées contre l'auteur d'une attestation mensongère.

L'attestation du créancier est obligatoire dans les deux hypothèses prévues aux paragraphes 1 et 4 de l'art. 7, c'est-à-dire que l'agent de l'Administration doit en requérir la production si les héritiers ne la présentent pas en même temps que la déclaration de succession.

Dans tous les autres cas, elle est facultative pour le receveur : il peut, suivant qu'il le jugera bon, l'exiger ou non, quelle que soit la nature de la dette, et quand même elle serait constatée par un titre authentique.

Que le receveur demande cette attestation soit en

vertu des paragraphes 1 et 4 de l'art. 7 ou en vertu du pouvoir discrétionnaire que lui accorde l'art. 6, le refus par les héritiers de la fournir sera toujours une cause péremptoire du rejet de la déduction de la dette.

Nous noterons cependant une différence importante : s'il est fait distraction d'une dette visée par l'art. 7 §§ 1 ou 4 sans que les héritiers aient produit l'attestation du créancier et sans que le receveur l'ait réclamée, celui-ci fait une perception irrégulière qui peut donner lieu à la réclamation d'un supplément de droits dans les deux années (1) qui suivent la déclaration, à moins toutefois que l'héritier ne produise cette attestation au moment de la réclamation (2). Si, au contraire, le receveur néglige d'exiger cette attestation dans le cas où elle est facultative pour lui, l'Administration ne pourra plus contester, du chef de cette omission, la déduction qui aurait été faite de la dette.

On pourrait encore inférer du texte de la loi une autre différence : dans les cas où l'attestation est obligatoire, celle-ci doit être considérée comme une condition de la déduction et non plus comme un supplément de garantie donné à la Régie ; par conséquent, dans ces hypothèses, les héritiers devraient prendre les devants et joindre l'attestation du créancier à la déclaration de succession tandis que dans les autres cas ils pourront attendre la demande du receveur. Mais nous devons ajouter que cette obligation n'a aucune sanction dans la loi et que, en pratique, les héritiers pourront toujours attendre que l'attestation leur soit réclamée.

(1) Art. 61 de la loi de frimaire.

(2) I. G. 3095 § 7.

L'attestation doit être demandée par les héritiers au créancier et non par le receveur ; cette demande peut être faite amiablement ou par acte extra-judiciaire au cas où le créancier ferait des difficultés pour la donner. Les héritiers feront bien de la réclamer à l'avance surtout s'ils se disposent à faire la déclaration de succession dans les derniers jours du délai légal, car cette formalité peut, suivant les circonstances, demander plusieurs jours, et il a été spécifié, par l'Instruction Générale 3058, que la production de cette attestation, comme en général de toutes les justifications complémentaires que l'Administration est en droit d'exiger, ne saurait avoir pour effet de prolonger les délais fixés par la loi pour souscrire la déclaration et effectuer le versement des droits. Si donc l'attestation n'arrive pas en temps voulu, le receveur pourra refuser la déduction, et la perception qu'il fera sur cette base sera régulière et par suite irrévocable (art. 60. L. frimaire).

Le créancier ne peut pas refuser l'attestation qui lui est légitimement réclamée ; il s'exposerait, par son refus, à être condamné à payer à l'héritier des dommages-intérêts qui devraient être fixés ainsi que nous l'avons dit en parlant de l'obligation qui lui incombe de communiquer son titre ou d'en laisser prendre une copie collationnée.

Qui doit fournir l'attestation ? — Le créancier, répond l'art. 6 ; mais cette formule elliptique est loin de répondre à toutes les questions que peut soulever cette formalité.

Supposons par exemple que le créancier soit lui-même décédé laissant plusieurs héritiers qui, au moment où l'attestation est demandée, n'ont pas encore partagé sa succession et même n'ont pas pris parti sur

son acceptation. A qui l'attestation devra-t-elle être réclamée ? et le fait par les héritiers de la fournir constituera-t-il de leur part un acte d'héritier emportant addition d'hérédité ?

A la première question nous répondrons que l'attestation devra être demandée à tous les cohéritiers ; c'est en effet le seul moyen qu'ait l'Administration de s'assurer qu'aucun d'eux n'a reçu avant l'ouverture de la succession le paiement de la dette. On nous objectera qu'une telle solution sera une cause de frais multiples, de retards, ou même d'impossibilités au cas où l'un des héritiers du créancier serait absent ou même non présent ; c'est exact, mais nous ne croyons pas devoir pour cela enfreindre un principe de droit civil, et nous nous bornons à émettre le vœu que le législateur, lorsqu'il remaniera son œuvre, arrête un moment son attention sur cette rédaction défectueuse.

Quant à la seconde, nous nous refusons à voir, dans l'attestation donnée par un héritier du créancier, un acte qui, aux termes de l'art. 778 C. civ., suppose nécessairement son intention d'accepter la succession : l'héritier n'agit pas, en effet, en recouvrement de la créance de son auteur, il ne fait qu'affirmer l'existence d'un fait, son droit d'option reste donc entier. D'ailleurs, ainsi que nous le verrons bientôt, la discussion au Sénat montre jusqu'à l'évidence que la loi a entendu n'attacher à l'attestation du créancier aucun effet civil à l'égard de celui-ci ; il n'y a donc pas de raison pour qu'elle en produise à l'égard de ses héritiers.

Une question plus délicate est celle de savoir si l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession peut être attestée, conformément à l'art. 6, par un des héritiers du défunt devenu pour une raison

quelconque cessionnaire, délégataire ou en général ayant cause du créancier originaire.

Pour la négative on peut soutenir, avec l'Instruction Générale 3067, que les travaux préparatoires démontrent que l'attestation doit émaner d'une personne étrangère à la succession et que le but de la loi, qui est de faire peser sur deux têtes l'amende édictée par l'art. 9 en cas de fausse déclaration corroborée par une attestation mensongère, ne se trouverait plus atteint.

Pour l'affirmative on fait valoir (1) que la loi n'a posé dans l'art. 6 aucune distinction et qu'il serait au moins téméraire de suppléer à son silence ; que, d'autre part, l'héritier qui attesterait l'existence de la dette prendrait à sa charge le tiers de l'amende qui est mis à la charge du créancier (art. 9) et qu'ainsi la pénalité édictée par cet article trouverait une assiette.

Voici un passage de l'Instruction 3067 qui expose parfaitement cette controverse à propos d'une hypothèse assez pratique : « Dans le cas où deux époux
« sont l'un et l'autre décédés, et où leurs successions,
« dévolues aux mêmes héritiers, n'ont fait l'objet
« d'aucun partage ou règlement, les parties émettent
« fréquemment la prétention de déduire de la succes-
« tion du dernier mourant, les reprises ou indemnités
« dont le défunt était resté débiteur envers les
« successeurs de son conjoint prédécédé et qui sont
« éteintes par confusion. La règle à suivre, dans cette
« hypothèse, varie suivant l'époque à laquelle la
« créance des reprises est devenue exigible. Non échue

(1) Defresnois. Rép. pér. 12.281 et Commentaire n° 432. Garnier. Rép. pér. 10.008.

« ou échue depuis moins de trois mois... (sans intérêt).
« La question comporte une solution différente lorsque
« l'échéance de la dette remonte à une époque plus
« ancienne. L'art. 7 § 1 de la loi prohibe, en effet, d'une
« façon générale, la déduction des dettes échues
« depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la
« succession. Il établit, il est vrai, une exception à
« cette règle pour le cas où les héritiers produisent
« une attestation du créancier certifiant l'existence de
« la dette au décès du *de cujus*. Mais les termes des
« articles 6 et 9, auxquels se réfère l'art. 7 § 1 précité,
« et les travaux parlementaires de la loi, notamment
« les explications contenues dans les rapports présen-
« tés à la Chambre des députés et au Sénat, démontrent
« clairement que l'attestation prévue doit toujours
« émaner d'une personne autre que l'héritier. La
« déduction d'une dette échue depuis plus de trois
« mois est ainsi subordonnée à la condition que le
« Trésor trouve une double garantie : d'une part, dans
« le titre qui doit être représenté ou énoncé, et d'autre
« part dans l'affirmation du créancier étranger à la
« succession. Dès lors, si les créanciers sont en même
« temps les héritiers du défunt, l'attestation exigée
« par le législateur ne pouvant être fournie, la règle
« générale tracée dans la première partie du paragraphe
« précité reste seule applicable et, en principe, la dette
« n'est pas déductible ».

L'Administration indique, il est vrai, aux héritiers un autre moyen d'arriver à la déduction ; elle poursuit ainsi : « Toutefois la disposition finale du paragraphe 2
« du même article accorde à l'héritier, au profit duquel
« une dette a été *consentie* par le défunt, la faculté de
« prouver la sincérité de cette dette et son existence au
« jour de l'ouverture de la succession, pourvu que le

« titre constitutif de cette créance ait acquis date
« certaine, avant la mort du *de cuius*, autrement que
« par le décès d'une des parties contractantes. Or
« lorsqu'ils représentent un créancier prédécédé de la
« succession, les héritiers ne sauraient être traités
« plus défavorablement que dans le cas où ils sont
« créanciers directs du défunt. On doit donc, par
« suite, les considérer comme implicitement autorisés à
« prouver, par tous les moyens compatibles avec la
« procédure spéciale en matière d'Enregistrement, que
« le défunt ne s'était pas libéré avant son décès des
« reprises ou indemnités dont il était resté débiteur
« envers la succession de son conjoint ».

La Régie montre, par ce document, qu'elle trouve elle-même injuste que la déduction d'une telle dette soit refusée, mais l'interprétation singulière qu'elle donne aux termes de l'art. 7 § 2 « *dettes consenties* par « le défunt au profit de ses *héritiers* » montre mieux que n'importe quelle argumentation la faiblesse de son système. Nous aurons l'occasion d'y revenir à propos de ce texte.

Nous préférons l'interprétation contraire et nous admettons que l'attestation pourra être donnée par tout créancier, fût-il héritier du défunt. Du reste, malgré cette attestation, le receveur aura toujours le droit, hors du cas de l'art. 5 § 2, de rejeter la déduction qui lui est proposée, si la dette lui paraît suspecte.

Forme de l'attestation. — La loi de 1901 n'a prescrit aucune formule sacramentelle pour l'attestation du créancier: il suffit que celui-ci énonce clairement qu'il certifie l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession et qu'il déclare, par une mention expresse, connaître les dispositions de l'art. 9 relatives aux

peines en cas de fausse attestation. La loi n'en demande pas davantage.

Quant à la rédaction, plusieurs cas pourront se présenter. Ordinairement, elle sera écrite ou au moins signée par le créancier lui-même. Mais si celui-ci ne sait ou ne peut signer, elle sera rédigée par un notaire ou par le maire du domicile du créancier. Elle pourra même être reçue par le receveur dans la déclaration de succession au cas où ce préposé serait requis de la rédiger, et, au cas contraire, sur une formule distincte ; dans l'une et l'autre hypothèse, si le créancier n'est pas personnellement connu du receveur, son identité sera certifiée par deux témoins qui signeront l'attestation (1).

L'attestation peut toujours être écrite sur papier libre, et elle n'est pas assujettie à l'enregistrement, même quand elle est reçue par un notaire.

Une difficulté semble s'élever sur le mode de communication de l'attestation. L'instruction 3058 prétend qu'elle doit être déposée au bureau du receveur. Les auteurs (2) émettent au contraire l'avis qu'elle doit être seulement produite par les héritiers et qu'elle doit leur être rendue séance tenante. Cette dernière solution nous paraît préférable, elle est conforme au texte de l'art. 6 où il n'est question que de production.

~~~~~

---

(1) I. G. 3067.

(2) Defresnois. Commentaire, n° 441. Garnier. Rép. pér. 10.018.

## CHAPITRE TROISIÈME

## POUVOIRS DU RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

« Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties de se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux années à compter du jour de la déclaration.

« Néanmoins, toute dette constatée par acte authentique et non échue au jour de l'ouverture de la succession ne pourra être écartée par l'Administration, tant que celle-ci n'aura pas fait juger qu'elle est simulée. L'action pour prouver la simulation sera prescrite après cinq ans à compter du jour de la déclaration », (art. 5 §§ 1 et 2).

Le pouvoir quasi-discrétionnaire que la loi accorde au receveur de l'Enregistrement peut, à première lecture de cet article, paraître exorbitant ; et pourtant ce n'est là qu'une application normale des principes de la loi de frimaire d'après laquelle le receveur est constitué juge en premier ressort de la perception de l'impôt : c'est lui qui examine les actes présentés à la Régie, qui les analyse et qui liquide, d'après leur contenu, les droits dûs par les redevables. C'est

aussi d'après son appréciation que ceux-ci doivent les payer sans délai, sauf à se pourvoir devant l'Administration supérieure ou devant les tribunaux, s'ils jugent que, par une estimation inexacte, le receveur a exigé d'eux le payement de droits trop élevés. Le travail des receveurs est d'ailleurs contrôlé par les agents supérieurs de l'Administration, vérificateurs et inspecteurs, qui critiquent les perceptions déjà faites.

La loi de 1901 n'a fait qu'appliquer ces principes.

Par suite, si le receveur estime que les justifications qui lui sont fournies sont insuffisantes ou que l'une d'elles lui paraisse suspecte, il peut, sans avoir à donner aucun motif de sa décision, écarter la déduction de la dette.

Si le receveur admet la déduction, les héritiers ne se plaindront pas, mais les agents du contrôle pourront provoquer, dans les deux années à compter de la déclaration, une demande en complément de droit. Il est à remarquer toutefois que l'Administration n'est plus autorisée à demander aux héritiers de lui représenter à nouveau les titres produits lors de la déclaration, à moins qu'il ne s'agisse des livres de commerce du défunt, ni les copies collationnées, ni de lui rapporter l'attestation du créancier. Aussi recommande-t-elle à ses agents d'examiner minutieusement au moment de la déclaration les titres et copies de titres qui leur sont produits (1).

Si au contraire le receveur écarte la dette pour la perception du droit, les héritiers pourront, s'ils le jugent à propos, se pourvoir en restitution du trop perçu pendant deux ans à partir du jour de la déclara-

---

(1) I. G. 3058.

ration, d'abord devant l'Administration supérieure (art. 63 de la loi de frimaire), puis devant les tribunaux. Mais pourront-ils apporter au tribunal, à l'appui de leur demande, d'autres pièces que celles qu'ils ont présentées au receveur ? Garnier soutient l'affirmative en ces termes : « A l'appui de leur demande, les « héritiers paraissent fondés à apporter toutes sortes de « documents, même des pièces autres que celles qui « ont été déjà présentées au receveur, pourvu que ces « justifications soient de la nature de celles que la loi a « prévues. L'art. 60 de la loi de frimaire n'est pas, en « effet, applicable au cas particulier, car les justifi- « cations produites tendent précisément à permettre de « vérifier si l'appréciation du comptable a été ou non « exacte, et si, par suite, l'impôt a été ou non réguliè- « rement liquidé. On saurait d'autant moins voir dans « cette production un événement ultérieur qu'elle n'a « pas pour effet de modifier la consistance tant active « que passive de l'hérédité, mais simplement de « constater d'une manière aussi certaine que possible « un état de fait préexistant » (1).

Nous pensons, malgré l'autorité de Garnier, que cette opinion est inexacte, parce qu'elle part d'un principe erroné. Qu'est-ce, en effet, que les héritiers vont demander au tribunal ? C'est de juger que le receveur, sur le vu des pièces qui lui ont été produites, a fait une perception irrégulière et contraire à la loi, et pas autre chose. S'ils n'arrivent pas à établir que celui-ci a fait une appréciation fausse et par suite a exigé un droit qui n'était pas dû, l'Administration répondra que son agent ne pouvait examiner que

---

(1) Garnier. Rép. pér. n° 10.018.

les pièces présentées à son bureau et que, d'après ces seuls documents, il a fait une perception régulière sur laquelle il n'y a pas à revenir, par application de l'art. 60 de la loi de frimaire.

Il est permis d'espérer que les receveurs n'useront qu'avec modération du pouvoir que la loi leur donne, et qu'ainsi ils assureront l'exécution complète de la loi. M. le Directeur Général de l'Enregistrement a donné à la Chambre des députés l'assurance que des instructions seraient données aux agents pour qu'ils apportent dans l'application de la loi l'esprit le plus large et le plus libéral, et que l'Administration continuerait à s'inspirer de l'esprit d'équité qui l'a toujours animée. Cette promesse est exprimée dans l'art. 3058 dans les termes suivants : « Les receveurs ne devront user  
« qu'avec circonspection du droit de rejeter comme  
« insuffisantes des justifications en apparence régulières  
« et complètes. S'ils n'ont pas à faire connaître aux  
« redevables tous les motifs de leur refus de déduction  
« ils devront toujours en rendre compte lorsqu'ils  
« seront appelés à instruire une demande en restitution  
« formée dans ces conditions ».

Toutefois le paragraphe 2 de l'art. 5 apporte à cette règle générale une exception pour les dettes non échues constatées par des actes authentiques. Ces dettes devront être déduites sur la présentation du titre, sauf le droit que l'Administration aura pendant cinq ans à compter de la déclaration de prouver qu'elles sont simulées ; la preuve est ici renversée : tandis que, dans le cas général, c'est l'héritier qui doit prouver la sincérité de la dette, ici c'est l'Enregistrement qui doit établir la fraude.

Deux conditions sont exigées pour que la dette soit l'objet de ce régime de faveur :

1<sup>o</sup> Il faut que la dette ne soit pas échue au jour du décès. Si elle était échue, l'Administration aurait lieu de croire qu'elle est remboursée. Toutefois, la loi ne pose pas, pour cela, la même présomption que dans l'art. 7 § 1, elle se contente de revenir au droit commun. Il y a donc trois cas différents pour les dettes constatées par un acte authentique suivant la date de leur exigibilité :

a) Si elle n'est pas échue, elle doit être déduite (art. 5 § 2).

b) Si elle est échue, mais depuis moins de trois mois, le receveur reste maître de la déduire ou de l'écarter (art. 5 § 1).

c) Si elle est échue depuis plus de trois mois, la distraction ne peut en être faite que si les héritiers produisent l'attestation du créancier (art. 7 § 1).

2<sup>o</sup> Il faut qu'elle soit constatée par acte authentique. C'est sur la force probante attachée à ce titre (art. 1319 C. civ.), qu'est basée l'exception de l'art. 5 § 2.

Que doit-on entendre par acte authentique ? Nous avons déjà donné cette définition dans le chapitre précédent, et nous n'y reviendrions pas, si Defresnois (1) ne soutenait à ce sujet une opinion qui nous semble inexacte : à savoir que les jugements ne doivent pas être compris dans cette expression. « On doit remarquer, dit-il, que l'art. 5 § 2 ne parle que des actes authentiques et non des jugements : l'exclusion de ces derniers titres semble résulter de ce motif contenu dans le rapport de M. Monestier (2) et du

---

(1) Defresnois. Commentaire. n<sup>o</sup> 142.

(2) « Toutefois, quand une dette ne sera pas échue au jour du décès et qu'elle résultera d'un acte authentique, en vertu de la

« rapport de M. Dauphin (1). Si, à ces motifs, l'on  
« ajoute le texte formel de la loi, on devra convenir  
« que par une lacune regrettable, sans doute, mais  
« certaine, le législateur n'a pas accordé la même force  
« probante aux jugements qu'aux actes authentiques ».

Ces raisons ne nous paraissent pas suffisantes pour établir entre les jugements et les actes authentiques une différence que rien ne justifie d'ailleurs. En effet, l'expression « actes authentiques » a une compréhension suffisante pour englober les jugements, de plus, la garantie de sincérité, d'authenticité et de date certaine est identique. Rappelons aussi que le texte primitif de l'art. 5§2 portait : « Néanmoins, toute dette *consentie*... » et que, par adoption d'un amendement de M. Louis Legrand (2), le mot « consentie » fut remplacé par le mot « constatée » : or cette substitution semble avoir pour but de faire bénéficier de la disposition de notre paragraphe, les dettes consenties par un titre quelconque ou même verbalement et qui, par la suite, auraient été relatées dans un acte authentique et surtout confirmées par un jugement.

---

« présomption de vérité que la loi (art. 1319, C. civ.) attache à ses  
« actes, pour l'écarter l'Administration devra faire juger qu'elle est  
« simulée ».

1) « M. Aucoin a déposé un amendement aux termes duquel les  
« dettes constatées par actes authentiques ne pourront être écar-  
« tées tant que l'Administration n'aura pas fait juger qu'elles sont  
« simulées. Dans ce sens, il a été dit que, quand les parties se sont  
« rendues chez un officier public pour faire constater une conven-  
« tion ou une reconnaissance de dette, il y a présomption de  
« sincérité : que, le plus souvent, l'acte contient des clauses  
« d'hypothèque, de privilège, de solidarité, donnant toutes garan-  
« ties de vérité et que le seul moyen d'empêcher l'acte de produire  
« effet et de prouver la simulation ».

(2) Sénat. Séance du 24 janvier 1901.

Ajoutons pour terminer, que Defresnois reste seul de son avis, et que ceux qui ne le contredisent pas formellement (1) ne mentionnent même pas cette difficulté (2).

*Observation.* — Même quand ces deux conditions se trouvent réunies, le receveur conserve le droit d'exiger l'attestation du créancier, et le refus que ferait l'héritier de déférer à cette réquisition entraînerait le rejet de la dette : ce droit de l'Administration découle des termes généraux de l'art. 6.

---

(1) Revue de l'Enregistrement, n° 2622. — Alix Jean. Régime fiscal des successions, n° 996. — Garnier, Rép. pér., n° 10018 § 106.

(2) Besson. *op. cit.*, n° 189. — Trémeau. Commentaire de la loi du 25 février 1901, p. 59.

## CHAPITRE QUATRIÈME

## DETTES DONT LA LOI N'ADMET PAS LA DÉDUCTION

Tous les projets qui se sont présentés devant les Chambres, contenaient, en plus ou moins grand nombre, des exceptions au principe général de la déduction des dettes : la loi du 25 février 1901 les a limitées à six.

En agissant ainsi, la loi prend une mesure de prudence ; si elle ne peut fermer tous les chemins de la fraude, elle doit prévoir les plus faciles et les plus ordinaires, et placer des barrières là où elle peut se glisser aisément.

Les exceptions que la loi de 1901 a maintenues, reposent, soit sur une présomption de remboursement ou d'extinction de la dette, soit sur une présomption de simulation, soit sur une considération de droit international. C'est d'après cette division que nous les examinerons, en modifiant légèrement l'ordre suivi par l'art. 7.

**A. — Exceptions basées sur une présomption de remboursement ou d'extinction de la dette.**

1<sup>o</sup> *Dettes échues depuis plus de trois mois* (art. 7 § 1).  
« Ne seront pas déduites..... les dettes échues depuis  
« plus de trois mois avant l'ouverture de la succession,  
« à moins qu'il ne soit produit une attestation du

« créancier en certifiant l'existence à cette époque  
« dans les formes et suivant les règles déterminées à  
« l'art. 6 ».

C'est le fait que la dette est échue plus de trois mois avant l'ouverture de la succession qui donne à supposer qu'elle a été remboursée par le *de cujus* avant son décès ; mais ce fait n'est pas suffisant pour procurer une certitude : aussi la loi n'érige-t-elle pas cette induction en présomption irréfragable, *juris et de jure*. Elle admet les héritiers à prouver à la Régie que la dette existait encore au jour du décès de leur auteur par l'attestation du créancier ; c'est un des cas où cette attestation est obligatoire, et on peut même dire qu'elle est une condition essentielle de la déduction (1).

A cause du caractère exceptionnel de cette disposition, il faut décider qu'une dette échue trois mois exactement avant l'ouverture de la succession ne rentrerait pas dans le champ d'application de l'art. 7 § 1 : il n'y est question que des dettes échues depuis *plus* de trois mois.

Les trois mois se comptent du jour de l'exigibilité de la dette si elle est contractuelle, ou, si elle est constatée par un jugement, du jour où la sentence a acquis l'autorité de la chose jugée. Ils courent également à partir de chacune des échéances des intérêts d'un prêt ou des arrérages d'une rente ; il y aura donc lieu de considérer si ces intérêts, arrérages ou annuités sont exigibles par année, par semestre, par trimestre ou par mois. Spécialement, en ce qui concerne les impôts directs, le receveur ne pourra admettre en déduction,

---

(1) V. *supra*, page 155.

sans l'attestation du percepteur, que les douzièmes échus pendant les trois derniers mois (1).

Pour les dettes indéterminées, le délai court le jour de l'exigibilité de la dette, sans qu'il y ait à tenir compte du moment où elles sont devenues liquides ; ainsi la dette d'un tuteur devient exigible, non au moment de la reddition du compte, mais à l'expiration même de la tutelle ; par suite, lorsque le tuteur décède plus de trois mois après que la tutelle a légalement pris fin, la déduction des sommes dont il se trouve reliquataire à cette époque ne peut être autorisée que si les héritiers produisent l'attestation du créancier (2).

Les trois mois ont leur point de départ le jour même où la dette est contractée lorsqu'aucun terme n'est stipulé au contrat.

Enfin, on doit considérer comme dettes échues depuis plus de trois mois les dettes non échues pour lesquelles le débiteur est déchu du bénéfice du terme depuis plus de trois mois, par application de l'art. 1188 du Code civil. Mais, réciproquement, si, pour une dette échue depuis plus de trois mois au moment de son décès, le

---

(1) Pour l'exigibilité des impôts directs par douzièmes, voir l'arrêté des consuls du 16 thermidor an VIII.

(2) « Si la dette représente les reprises en deniers de la femme  
« précédée du défunt dont celui-ci était tenu comme mari, d'une  
« part, et comme tuteur légal des héritiers, d'autre part, ces der-  
« niers sont fondés, à raison de la nature mixte de leur créance, à  
« lui attribuer, suivant l'avantage qu'ils peuvent en retirer, le  
« caractère ou d'une dette de reprises, ou d'une dette pupillaire :  
« par suite, dans le cas où la déduction est demandée, l'Adminis-  
« tration ne peut, ni se prévaloir de l'art. 7 § 1 si la dette n'est  
« pas, à ce double point de vue, échue depuis plus de trois mois,  
« ni opposer aux héritiers la prescription extinctive, tant qu'elle  
« n'est pas acquise à raison du double caractère de la dette ».  
(Instruction Générale 3089).

défunt avait obtenu une prorogation de délai du créancier ou encore un délai de grâce du tribunal (art. 1244, C. civ.), cette prorogation serait opposable à l'Enregistrement, à condition que la preuve en soit fournie par un titre écrit.

2° *Dettes garanties par une inscription hypothécaire périmée* (art. 7, § 4).

« Ne seront pas déduites, dit l'art. 7 § 4, les dettes  
« hypothécaires garanties par une inscription périmée  
« depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse  
« d'une dette non échue et que l'existence n'en soit  
« attestée par le créancier dans les formes prévues à  
« l'art. 6 ; si l'inscription n'est pas périmée, mais si le  
« chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit s'il  
« y a lieu ».

La loi semble, par ce texte, faire découler l'existence de la dette de celle de l'inscription hypothécaire qui la garantit, mais nous devons reconnaître qu'elle a exprimé sa pensée d'une façon bien obscure. Pour la déterminer nettement, il convient d'examiner séparément les trois événements qui peuvent faire évanouir ou altérer l'inscription hypothécaire : la péremption, la réduction et la radiation.

a) *Péremption*. — La loi infère de ce que la dette est *échue* et de ce que l'inscription est *périmée* au jour de l'ouverture de la succession, une présomption d'extinction ; la combinaison de ces deux éléments donne naissance à quatre hypothèses que nous dégageons ainsi :

1° La dette n'est pas échue et l'inscription n'est pas périmée : elle doit être déduite. Le receveur aura seulement le droit de demander l'attestation du créancier en vertu du principe général posé par l'art. 6.

2° La dette est échue et l'inscription est périmée depuis plus de trois mois au jour de l'ouverture de la succession : la loi établit en ce cas une présomption *juris et de jure* de remboursement, et en refuse la déduction. La première partie du paragraphe 4 est formelle et n'autorise aucune discussion. On peut toutefois remarquer que la présomption est sévère, car il peut se présenter qu'une dette soit échue, que l'inscription hypothécaire en soit périmée, et que cependant cette dette soit encore existante. En effet, par suite d'une entente entre créancier et débiteur, une dette hypothécaire contractée pour cinq ans peut devenir une dette chirographaire, soit immédiatement en vertu d'une mainlevée, soit sans mainlevée par le défaut de renouvellement de l'inscription (art 2154 C. civ.). Les héritiers du débiteur décédé, la dette ayant plus de dix ans de date, seront toujours débiteurs vis-à-vis du créancier de leur auteur et ils se trouveront dans l'impossibilité de faire déduire cette dette de l'actif héréditaire de celui-ci. Cette solution rigoureuse, mais absolument légale, se trouve confirmée par le passage suivant de l'Instruction 3067 : « Les agents ne « perdront pas de vue, d'ailleurs, s'il s'agit des reprises « de la femme garanties par une inscription d'hypo- « thèque légale, qu'*aucune déduction ne peut être* « *admise* lorsque la dette est échue et l'inscription « périmée depuis plus de trois mois ».

3° La dette est échue, et l'inscription est périmée depuis moins de trois mois au jour du décès. L'hypothèse est en dehors des conditions de l'application de l'art. 7 § 4, par conséquent, vu le caractère exceptionnel de cette disposition, la dette peut être déduite ; le receveur fera bien de réclamer l'attestation du créancier, et il devra même l'exiger pour le cas où

l'échéance de la dette serait antérieure au décès de plus de trois mois (art. 7 § 1).

4° La dette n'est pas échue, mais l'inscription est périmée depuis plus de trois mois à la mort du *decujus*. La loi considère que dans ce cas il y a de la part du créancier une négligence, volontaire ou involontaire, qui ne doit pas être supportée par les héritiers. Elle autorise donc la déduction de la dette, à condition que les héritiers produisent l'attestation du créancier ; c'est dans cette hypothèse que l'art. 7 § 4 rend l'attestation obligatoire.

b) *Réduction*. — La dette hypothécaire qui a été réduite est soumise, pour la portion restant due, aux règles qui régissent les dettes hypothécaires ordinaires. Cela va de soi.

Mais il est moins facile de déterminer le cas visé par la loi dans ces mots : « Si le chiffre en a été « réduit ».

Il nous semble que le législateur s'est seulement préoccupé du *chiffre* de la dette énoncée dans l'inscription.

La réduction de ce chiffre peut résulter :

1° D'une quittance régulière.

2° D'une mainlevée partielle consentie par le créancier à concurrence d'une somme déterminée, mais dont le paiement n'est pas constaté.

3° Du renouvellement de l'inscription, à l'expiration d'une période décennale, pour un chiffre inférieur au montant de la dette originaire.

Ces deux dernières hypothèses sont les seules, à notre avis, que la loi ait visées : en effet, la quittance régulière fait preuve par elle-même de la réduction de la dette, qu'elle soit ou non accompagnée d'un dégrèvement quelconque du gage hypothécaire et elle n'a

nul besoin de la présomption de notre texte pour renforcer sa force probante (1). Quant à la mainlevée diminuant seulement l'affectation hypothécaire, il ne saurait en être question, puisqu'elle laisse intacte le chiffre de l'inscription.

C'est le *chiffre*, seul visé par la loi, qui est à envisager (2).

c) *Radiation*. — La radiation de l'hypothèque ne prouve pas la libération du débiteur, son seul effet est de transformer la dette hypothécaire en une dette chirographaire, par conséquent elle n'a aucune influence sur la déduction de la dette. Le receveur se montrera, avec raison, très circonspect et exigera vraisemblablement l'attestation du créancier.

Il en serait autrement si la mainlevée totale portait quittance de la dette ou renonciation à toute action tant réelle que personnelle (3).

A cause du caractère exceptionnel de l'art. 7, on doit décider que le fait par le créancier de n'avoir jamais inscrit son hypothèque, serait sans influence sur la déduction de la dette garantie par elle de la succession du débiteur. L'hypothèse n'étant pas spécialement prévue par la loi, on rentre dans le droit commun.

3° *Les dettes prescrites* (art. 7 § 6) (4).

Cette exception est basée sur la prescription extinctive ou libératoire qui, elle-même, repose sur une présomption de libération du débiteur.

---

(1) En sens contraire, Defresnois. Commentaire. n° 123.

(2) Par suite, le receveur sera en droit d'exiger, pour justifier la déduction d'une dette hypothécaire, la production ou la copie collationnée du bordereau de l'inscription en cours.

(3) En sens contraire, Garnier. Rép. pér. 10.018.

(4) Le § 6 de l'art. 7 fut ajouté lors de la discussion au Sénat, sur la proposition de M. Gourju (Séance du 24 janvier 1901).

Notre intention n'est pas de rappeler ici les principes et les règles de la prescription, nous renvoyons pour cela au Code civil, notamment en ce qui concerne la fixation des délais de prescription, les causes et les effets de l'interruption et de la suspension.

La prescription doit être acquise au jour du décès, du vivant du *de cujus* ; celle qui s'accomplirait plus tard, dans la personne des héritiers, n'empêcherait pas leur auteur d'être mort débiteur de la dette et de la leur avoir transmise. Or c'est au jour du décès qu'il faut se placer pour apprécier la situation active et passive de l'hérédité.

Aux termes de l'art. 2225 C. civ., toute personne intéressée peut invoquer la prescription, quand même le débiteur y a renoncé. Est-ce à dire que l'Administration pourra méconnaître la renonciation faite par le *de cujus*, et refuser de déduire la dette par cela seul que le temps de la prescription est révolu ? Non, car l'Enregistrement n'est pas dans la même situation que les ayants-cause du débiteur qui pourraient opposer la prescription malgré cette renonciation ; le receveur ne doit se poser qu'une question : au jour du décès, la dette existait-elle encore ? Or si, avant cette date, le défunt a renoncé à la prescription acquise, celle-ci est considérée comme non avenue, et la dette subsiste entièrement : elle grève encore la succession, donc elle doit être déduite. Tout autre serait le cas où la renonciation émanerait des héritiers : la dette devrait être alors considérée, vis-à-vis de la Régie, comme personnelle à ces derniers et ne pourrait être retranchée.

Il pourra se présenter que, quelque temps avant l'ouverture de la succession, le créancier ait interrompu la prescription par un des moyens indiqués aux art. 2244, 2245 et 2246 C. civ. et que, au moment de

la déclaration de succession, le jugement sur la validité de cette interruption ne soit pas encore rendu. Le receveur, en ce cas, devra déduire la dette, mais si plus tard le tribunal déclarait nulle l'interruption formée par le créancier, l'Administration aurait contre la succession un recours en complément de droit, pourvu, bien entendu, que l'expiration normale du délai de prescription se placât avant le décès.

**B. — Exceptions basées sur une présomption de fraude ou de simulation.**

1<sup>o</sup> *Dettes consenties au profit des héritiers, donataires ou légataires* (art. 7 § 2).

« Ne seront pas déduites les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées ».

La loi veut déjouer à l'avance une fraude facile qui consisterait, de la part du *de cujus*, à établir par titres des dettes fictives au profit de ses héritiers et à diminuer par ce moyen l'actif net de sa succession, ou encore à déguiser, sous forme de dettes, des libéralités posthumes faites à ses héritiers. Ces fraudes échapperaient presque toujours aux recherches de l'Administration, aussi pour couper court à toutes ces difficultés, la loi pose la présomption de simulation et en refuse la déduction.

Que faut-il entendre par dette consentie par le défunt au profit de ses héritiers ? La disposition de la loi doit, à cause de son caractère, être interprétée restrictivement et il y a lieu de la préciser avec soin.

« Consentie ». — La dette doit avoir sa cause dans un *contrat* passé entre le défunt et ses héritiers et nous refusons d'appliquer l'art. 7 § 2 aux dettes qui existent entre eux et qui découlent d'une autre source.

Par exemple, le défunt peut être débiteur de ses héritiers pour l'exécution d'une charge grevant une succession à lui dévolue de son vivant, ou une libéralité qui lui a été faite par un tiers : une telle dette est en dehors du texte et de l'esprit de la loi, elle doit être déduite comme une dette ordinaire.

« Au profit de ses héritiers ». — Il faut que le créancier, au profit duquel la dette a été consentie, devienne héritier ou donataire. Nous repoussons sans hésiter l'assimilation faite, par l'Instruction 3067 (1), au cas où l'héritier est devenu, avant l'ouverture de la succession, cessionnaire ou délégataire de la créance d'un tiers contre le *de cujus* ; en effet, il est impossible de trouver dans ce cas l'apparence de fraude qui a inspiré le législateur. De même la présomption ne s'applique pas à la dette consentie par le défunt au profit d'un héritier présomptif qui n'arrive pas en ordre utile à la succession, pourvu que le créancier ne se trouve pas compris dans la nomenclature des personnes présumées interposées : c'est au moment du décès seulement qu'il faut examiner si le créancier a ou n'a pas la qualité d'héritier.

Nous ne pouvons pas davantage souscrire à une prétention de l'Administration, d'après laquelle la renonciation de l'héritier, du donataire ou du légataire à la succession, à la donation ou au legs, serait sans influence sur la qualité qui lui appartient par le fait seul du décès (2). Les principes les plus certains du

---

(1) Voir texte, p. 160.

(2) « L'art. 7 § 2 prohibe la déduction des dettes consenties au profit des héritiers, donataires ou légataires, sans distinguer si ceux-ci ont accepté la succession, la donation ou le legs, c'est donc l'instant même du décès qui confirme irrévocablement le

droit civil et le texte même de la loi de 1901 se dressent contre cette affirmation. L'art. 7 § 2 ne présume la simulation que pour les dettes consenties au profit des héritiers, donataires ou légataires. Or on ne devient pas héritier ou légataire par le fait seul du décès, pas plus qu'on ne devient donataire par l'offre du donateur. L'acceptation du bénéficiaire est indispensable dans tous les cas pour lui donner sa qualité (art. 785 et 894 C. civ.), et pour faire tomber la dette contractée à leur profit sous la présomption légale. Mais, dira-t-on, il peut y avoir collusion entre l'héritier d'une part et le légataire ou le donataire de l'autre. C'est très possible, mais ce n'est pas une raison pour fausser un principe ; il ne faut pas oublier, en effet, que même en droit fiscal, la fraude ne se présume pas, et qu'elle doit être prouvée. La loi de 1901, art. 8, a armé l'Enregistrement d'une façon toute spéciale, et nous estimons que cette garantie est suffisante.

Dans cette première partie du paragraphe 2, la loi ne parle que des héritiers, mais il résulte clairement du second alinéa de ce même paragraphe, qu'il faut leur assimiler les donataires et les légataires. Ce texte donne, en effet, « aux héritiers, donataires et légataires », le droit de combattre la présomption de simulation, et il est évident que ceux-ci n'auraient pas besoin de cette

---

« caractère simulé de la dette, et le parti que prend ultérieurement l'héritier ou le légataire relativement à ses droits dans l'hérédité reste sans influence sur ce caractère, par suite la dette tombe, malgré le renonciation, sous l'application de l'art. 7 § 2, et lorsque cette dette n'est contractée, ni par acte authentique, ni par acte sous seing privé ayant date certaine autrement que par le décès du *de cujus*, les héritiers ne peuvent être admis à en prouver la véracité ». — Instruction Générale 3089.

faculté, s'ils n'étaient pas compris parmi ceux dont la loi met en doute la sincérité. Quant aux personnes interposées, ce sont : les père et mère, les enfants et descendants et le conjoint de l'héritier, ou encore les enfants que le conjoint de l'héritier aurait eus d'un précédent mariage, et les parents dont ce conjoint est héritier présomptif au jour de l'ouverture de la succession (1).

Il y a controverse sur la question de savoir si la dette doit être contractée au profit de tous les héritiers ou s'il suffit, pour qu'elle tombe dans la présomption légale, qu'elle soit au profit d'un seul. La loi ne la résout pas, même indirectement, et les auteurs qui ont prévu l'hypothèse émettent des avis opposés.

D'après les uns (2), la dette pour être suspecte doit être consentie au profit de tous les héritiers, car c'est dans ce cas seulement que ces dettes fictives ne présentent pour les héritiers aucun danger et ne jettent aucun trouble dans le partage ; on peut donc présumer que la dette est sincère lorsqu'elle est contractée envers un seul héritier. Ce système paraît trop absolu, car il se résume ainsi : si la dette est contractée au profit de tous les héritiers, elle est présumée fictive, si elle est contractée au profit d'un seul, elle doit être regardée comme sincère. Quel caractère attribuer à une dette consentie au profit de deux ou trois héritiers sur sept, par exemple ?

---

(1) Le texte voté par la Chambre ne visait que les personnes désignées par l'art. 911 C. civ. — C'est pendant la discussion au Sénat (séance du 24 janvier 1901) que, sur la proposition de M. Garreau, on ajouta les personnes désignées à l'art. 1100 C. civ.

(2) Defresnois. Commentaire, n° 111.

D'après d'autres (1), la dette doit être présumée fictive pour toute la partie qui s'éteint par confusion, et sincère pour la portion restante ; en effet, vis-à-vis des héritiers non créanciers, la dette ne peut présenter aucun caractère fictif, puisqu'elle diminue leurs droits dans l'actif héréditaire en proportion de leur part contributoire. Cette théorie amène donc à dire qu'une dette peut être réputée pour partie fictive et pour partie sincère, ce qui nous paraît impossible : une dette est sincère ou ne l'est pas.

Nous préférons résoudre la question d'après le texte même de la loi et décider qu'une dette contractée par le défunt envers un ou plusieurs de ses héritiers doit être considérée comme simulée jusqu'à preuve contraire.

Car la loi ne pose pas cette présomption comme règle absolue, elle admet en effet les héritiers à prouver la sincérité de la dette et son existence réelle au jour de l'ouverture de la succession. Le projet de 1895 n'autorisait pas cette preuve, mais la loi de 1901 a cru devoir se montrer plus large ; dans bien des cas, en effet, des dettes réelles peuvent exister entre des personnes dont la loi déclare les rapports suspects, par exemple lorsque une société a existé entre le défunt et ses héritiers.

Cette preuve pourra être faite lorsque la dette résulte d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant date certaine autrement que par le décès du *de cujus*, c'est-à-dire enregistré ou relaté dans un acte authentique avant l'ouverture de la succession

---

(1) Garnier. Rép. pér. N° 10.018 § 112, et Alix Jean, *op. cit.*, n° 929,

(art. 1328 C. civ.). Mais les héritiers ne pourront employer que les moyens de preuve compatibles avec la procédure spéciale en matière d'Enregistrement (1), ici, en effet, la loi n'a pas, comme dans l'art. 8, dérogé au droit commun, il faut donc s'y renfermer.

2° *Dettes reconnues par testament* (art. 7 § 3).

Ce paragraphe a le même but que le précédent : empêcher que l'actif héréditaire soit diminué par de legs fictifs faits au profit de légataires complices, et aussi éviter que des légataires véritables soient transformés en créanciers pour échapper au paiement des droits de mutation afférents à leurs legs.

La loi ne vise pas l'hypothèse où le testateur aurait légué à son débiteur une dette consentie antérieurement par un acte régulier, soit pour en faire courir les intérêts du jour du décès (art. 1015 C. civ.), soit pour lui accorder la garantie de l'hypothèque légale de l'art. 1023. Car, suivant que le légataire acceptera ce legs ou y renoncera, le montant en sera déduit de l'actif héréditaire, soit comme legs, soit comme dette en vertu du titre constitutif de l'obligation.

L'art. 7 § 3 s'applique seulement à celles où la reconnaissance de dette par testament constitue *le seul titre* dont le créancier puisse se prévaloir. Dans ce cas, la dette est formellement exclue de la déduction, sans que la preuve de l'existence réelle de la dette puisse être fournie. Cette rigueur de la loi est d'autant plus étrange que l'art. 69 § 3 de la loi de frimaire assujettit ces reconnaissances testamentaires au droit proportionnel de 1 % ; mais le texte est formel, il n'y a pas à discuter.

---

(1) Vigié. Revue des Lois Nouvelles 1901, p. 236.

M. Vigie prétend cependant que les héritiers pourraient obtenir la déduction d'une dette reconnue par testament, si le créancier faisait juger, avant la déclaration de succession, que cette reconnaissance vaut titre à son profit. Nous ne croyons pas devoir nous ranger à cet avis, d'abord à cause des termes formels de l'art. 7 § 3, et ensuite parce que le jugement ne confirmerait qu'un titre postérieur au décès, et qu'un tel jugement ne nous paraît pas satisfaire à la prescription de l'art. 3 (1).

**C. Exceptions basées sur des considérations de droit international.**

L'art. 7 § 5 formule une série d'exceptions concernant les dettes résultant d'actes passés à l'étranger ou qui grèvent des successions d'étrangers ou encore qui sont gagées sur des biens situés hors de France : « Ne seront  
« pas déduites les dettes résultant d'actes passés ou de  
« jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient  
« été rendus exécutoires en France ; celles qui sont  
« hypothéquées exclusivement sur des immeubles  
« situés à l'étranger ; celles, enfin, qui grèvent des  
« successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été  
« contractées en France et envers des Français ou  
« envers des sociétés ou compagnies étrangères ayant  
« une succursale en France ».

Par « l'étranger », il faut entendre tout ce qui se trouve en dehors de la France et de ses colonies.

1<sup>o</sup> *Dettes résultant de jugements rendus et de titres passés à l'étranger.* — Bien que la loi ne le dise pas explicitement, il n'est question ici que de titres

---

(1) V. *supra* p. 133.

souscrits par des Français, ou de jugements rendus contre eux, les mêmes actes concernant les étrangers sont atteints par la dernière partie de ce paragraphe.

L'expression « titres passés » ne comprend que les titres authentiques : l'assimilation faite par le texte, entre les jugements et les titres, rend très naturelle cette restriction, et d'ailleurs les titres authentiques sont seuls susceptibles de recevoir l'exéquatur.

Les jugements et les titres étrangers, revêtus de cet exéquatur, c'est-à-dire exécutoires en France, acquièrent la même force que s'ils émanaient de juridictions ou d'officiers publics français, et doivent être considérés comme tels pour la distraction du passif.

2° *Dettes hypothéquées exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger.* — C'est encore de dettes contractées par des Français qu'il s'agit.

La loi fiscale française n'atteignant pas les mutations d'immeubles situés à l'étranger, le législateur a pensé que, par une juste réciprocité, les dettes garanties par ces immeubles ne devaient pas jouir du régime admis pour les dettes hypothéquées sur des immeubles français.

La dette n'est exclue de la déduction que si elle est hypothéquée *exclusivement* sur des immeubles étrangers, par conséquent, si les immeubles qui la garantissent sont situés, partie en France et partie à l'étranger, elles se trouvent en dehors de l'exception.

La disposition de l'art. 7 § 5 est formelle et doit être admise sans contestation, mais elle peut être critiquée à deux points de vue. D'abord, il est assez bizarre de voir qu'une dette contractée par un Français doit être déduite si elle est chirographaire, et que cette faveur lui est refusée par cela seul qu'elle est garantie par une hypothèque sur des biens étrangers. En second lieu, on

peut remarquer qu'on ne pourra pas retrancher de la succession une dette exclusivement gagée sur des immeubles étrangers, mais que la même dette pourra figurer dans le passif héréditaire, si elle est hypothéquée, en outre des immeubles situés à l'étranger, sur une parcelle de terre située en France, alors même que la valeur de l'immeuble français serait négligeable en comparaison de l'importance de la dette.

A cause du caractère exceptionnel de cette disposition, on doit se garder de l'étendre, par exemple au cas où la dette serait garantie par un nantissement de valeurs mobilières étrangères déposées à l'étranger.

3° *Dettes grevant les successions d'étrangers.* — Un étranger peut, à son décès, se trouver atteint par la loi fiscale française : qu'il ait en France un domicile, autorisé ou non (art. 13 C. civ.) ou même qu'il ait son domicile à l'étranger, elle frappera tous ses biens, meubles ou immeubles, situés sur le territoire français, mais tous les biens qu'il possède à l'étranger y échappent. Par application du principe de réciprocité que nous avons énoncé plus haut, ces dettes ne sont pas déduites de l'actif situé en France.

Le texte primitif ne contenait que cette disposition absolue, mais les Gouvernements et les Chambres de commerce étrangères firent entendre des protestations, et c'est sur leur demande qu'on introduisit dans la loi un tempérament au profit des dettes pouvant être considérées comme dettes françaises. Pour qu'elles aient ce caractère, et qu'elles soient soumises au droit commun, il faut :

1° Qu'elles soient contractées en France, c'est-à-dire qu'elles résultent d'un acte authentique ou sous seing privé passé en France, ou d'un jugement émanant d'une juridiction française.

2<sup>e</sup> Qu'elles soient contractées envers des Français ou des sociétés ou compagnies étrangères ayant une succursale en France.

## CHAPITRE CINQUIÈME

---

MOYENS DONNÉS A L'ADMINISTRATION POUR RECHERCHER  
ET PUNIR LA FRAUDE.  
PROCÉDURE, PÉNALITÉS ET PRESCRIPTION.

---

Les trois derniers articles de la partie de la loi de finances consacrée à la déduction des dettes organisent les moyens par lesquels la Régie peut prouver et réprimer les fraudes consistant dans l'exagération du passif dans les déclarations de succession et dans les attestations mensongères des créanciers.

La loi croit avoir atteint ce but en élargissant la procédure et les moyens de preuve mis à la disposition de la Régie et aussi en édictant un taux d'amende plus élevé qu'elle n'a coutume de le faire en matière d'enregistrement. Ces deux moyens méritent une mention spéciale.

1<sup>o</sup> *Procédure.* — Les procès soutenus par l'Enregistrement ou dirigés contre lui sont soumis à une procédure particulière, décrite par les art. 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de la loi du 27 ventôse an IX. Dans ces instances, il n'y a pas de préliminaire de conciliation, la cause est portée directement au tribunal civil, le ministère des avoués n'est pas obligatoire ; l'instruction a lieu sans débat oral, par des

membres respectivement signifiés, et les jugements ne sont susceptibles d'aucune voie de recours autre que le pourvoi en Cassation. A cause du mode d'instruction, les parties ne peuvent se servir que de la preuve littérale, à l'exclusion de toutes les autres que la loi prévoit : preuve par témoins, par présomptions, etc.

Le législateur de 1901 a pensé que ces restrictions pouvaient être nuisibles à la Régie, et il l'a autorisée à user, pour prouver l'inexactitude des attestations et des déclarations, de tous les moyens de preuve admis par le droit commun à l'exception du serment.

Est-ce à dire que l'Administration peut se servir de la procédure de droit commun, telle qu'elle est indiquée au Code de procédure civile ? Non, car une loi antérieure avait déjà, dans un cas particulier, autorisé l'Administration à se dégager des formes restreintes des lois de frimaire et de ventôse. La loi du 23 août 1871 (art. 13), porte que l'Enregistrement pourra établir la dissimulation dans les prix de vente par tous les moyens de preuve du droit commun, à l'exception, toutefois, du serment décisoire, et elle organise, dans le même article, la procédure à suivre pour tous ces moyens de preuve : c'est donc à ce texte qu'il faut se référer pour compléter l'art. 8 de la loi du 25 février 1901. Nous nous bornons à le transcrire :

« Art. 13. — L'exploit d'ajournement est donné soit  
« devant le juge de paix du domicile de l'un des défen-  
« deurs, soit devant celui de la situation des biens (1),  
« au choix de l'Administration.

---

(1) Il faut lire : « L'exploit d'ajournement est donné devant le juge de paix au domicile du *de cujus* ».

« La cause est portée suivant l'importance du litige,  
« devant la justice de paix ou devant le tribunal civil.  
« Elle est instruite et jugée comme en matière  
« sommaire ; elle est sujette à appel, s'il y a lieu. Le  
« ministère des avoués n'est pas obligatoire, mais les  
« parties qui n'auraient pas constitué avoué, ou qui ne  
» seraient pas domiciliées dans le lieu où siège la justice  
« de paix ou le tribunal, seront tenues d'y faire  
« élection de domicile, à défaut de quoi, toutes  
« significations seront valablement faites au greffe ».

L'Administration aura donc le choix entre ces deux procédures : si la preuve littérale lui suffit, elle se renfermera dans les termes des lois de frimaire et de ventôse, si, au contraire, elle se propose de recourir à une enquête, à une expertise, à un interrogatoire sur faits et articles, ou à la comparution en personne des héritiers ou des créanciers, elle se servira de la procédure de la loi de 1871 (1).

Mais conformément à la jurisprudence admise en matière de dissimulation de prix de vente, elle ne pourra pas passer d'une procédure à l'autre en cours d'instance (2).

Il est évident que les héritiers ont, pour se défendre les mêmes facilités.

Il ne faut pas perdre de vue que cette procédure exceptionnelle ne s'applique qu'aux insuffisances de perceptions résultant de fausses déclarations, ou de

---

(1) Les directeurs, avant d'engager aucune affaire comportant la procédure du droit commun devront en référer au Directeur Général par rapport détaillé. (I. G. 3058).

(2) Revue du Notariat et de l'Enregistrement, n° d'avril 1901.

fausses attestations, et non à celles qui auraient pour cause une appréciation inexacte du receveur (3).

*Pénalités.* — Nous avons déjà rencontré au cours de cette étude diverses dispositions pénales ayant pour but d'assurer l'exécution de la loi : les unes consistent dans le rejet de la déduction (art. 3 §§ 2 et 6) ou dans des dommages-intérêts (art. 4 §§ 4 et 6), ou encore dans une amende (art. 3 § 3).

La pénalité édictée par l'art. 9 a un but spécial qui est de punir l'héritier qui aurait fait déduire de l'actif héréditaire une dette fictive ou le créancier qui en aurait faussement attesté l'existence.

Cette pénalité consiste en une simple amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans qu'elle puisse être inférieure à 500 francs. Cette amende, par exception aux principes de l'Enregistrement, est exempte de décimes : elle est, en effet, basée sur un supplément de droit qui n'y est pas sujet (art. 2. Loi du 25 février 1901).

L'Administration, pour faire prononcer cette amende, doit prouver le caractère frauduleux de l'attestation ou de la déclaration, sans toutefois qu'il y ait à rechercher si cette fraude provient de la malice ou de l'inadvertance des redevables, et cela se comprend, car la preuve de la mauvaise foi serait, la plupart du temps, impossible, et la pénalité ne s'appliquerait jamais. Cette rigueur comporte un tempérament : au cas où les créanciers ou les héritiers pourront justifier qu'ils ont agi de bonne foi, l'Administration leur fera, comme elle en a l'habitude, la remise de tout ou partie de la pénalité.

---

(3) Garnier. Rép. pér. 10.029.

Par qui doit être supportée l'amende ? Il y a à distinguer deux cas :

a) La déduction a été accordée d'après une fausse déclaration corroborée par une fausse attestation : les héritiers et le créancier seront tenus solidairement au paiement de l'amende, et, quant à la contribution, les héritiers payeront les deux tiers, et le créancier le troisième tiers.

b) La déduction a été accordée sans que l'attestation du créancier ait été réclamée et produite : l'amende totale, égale même dans ce cas, au triple de supplément de droit exigible, est entièrement à la charge des héritiers.

Le texte voté à la Chambre était plus sévère encore : un paragraphe 3 ajouté à l'art. 9 était ainsi conçu : « Toute déclaration d'existence d'une dette « corroborée par l'attestation du créancier vaudra « titre au profit de ce dernier ». Ce paragraphe, dont la suppression fut votée sur la demande de M. Cordelet a donné lieu à une discussion très savante, que nous ne rapporterons pas en détail, vu le peu d'intérêt pratique qu'elle présente, mais que nous résumerons brièvement.

Les partisans de ce texte, qui ne tendait à rien moins qu'à ériger un effet civil en pénalité fiscale, invoquaient deux précédents. Le premier était tiré de l'art. 40 de la loi de frimaire aux termes duquel toute contre-lettre ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte antérieur est nulle ; le second, de l'art. 5 de la loi du 5 juin 1850 qui refuse au porteur d'un effet de commerce non timbré et dont le paiement est refusé à l'échéance, tout recours contre d'autres personnes que le tireur et l'accepteur.

A ces arguments M. Cordelet répondit :

1° En ce qui concerne l'art. 5 de la loi de 1850, que la déchéance du porteur de l'effet n'était pas complète, puisque en somme, il conservait son recours contre les véritables débiteurs.

2° Que l'art. 40 de la loi de frimaire avait été formellement abrogé par l'art. 1321 du Code civil et qu'une tentative faite pour en ressusciter le principe, lors de la discussion de la loi du 23 août 1871 (art. 12) avait été énergiquement repoussée (1).

Il fit, en outre, remarquer la difficulté qu'il y aurait d'appliquer le principe de la division des dettes, posé par l'art. 1220 C. civ., « un des plus certains du droit « civil », au cas où un seul des cohéritiers aurait fait la déclaration et serait seul passible de la pénalité. Le créancier, d'autre part, n'aurait pu opposer ce titre à l'héritier coupable, que pour sa part héréditaire, car celui-ci n'aurait pas déclaré qu'il était débiteur, mais seulement que la dette grevait la succession de son auteur.

Devant ces considérations, le § 3 fut rejeté.

Il en reste cependant quelque chose : la déclaration

---

(1) Loi du 23 août 1871, art. 12.

Texte proposé : Le vendeur d'immeubles et l'échangiste de la plus forte part n'ont aucune action pour le paiement de ce qui a été stipulé en plus du prix de vente ou de la soulte énoncés dans l'acte. Toute somme payée, par suite de stipulation de cette nature, relative à une transmission postérieure à la promulgation de la présente loi, est sujette à répétition.

Texte adopté : Toute dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage, sera punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée, et payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par égale part.

de la dette faite par l'héritier, confirmée par la demande qu'il aura faite au créancier d'en attester l'existence, constituera un aveu dont ce dernier pourra se prévaloir. Nous répondons avec M. le sénateur Chaumié :  
« Laissons les deux complices se débattre entre eux : le  
« créancier abuser de l'aveu mensonger de l'héritier,  
« celui-ci essayer d'échapper aux conséquences de cet  
« aveu. Les tribunaux les départageront. Mais que la  
« loi n'intervienne pas, surtout pour protéger celui qui  
« jamais ne sera intéressant ».

MM. Cordelet et Chaumié n'ont fait, en somme, que développer la phrase de Tronchet : « On ne doit pas,  
« dans un intérêt fiscal, donner une prime à l'immo-  
« ralité ».

*Prescription.* — « L'action en recouvrement des  
« droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude  
« d'une attestation ou déclaration de dette se prescrit  
« par cinq ans, à partir de la déclaration de la  
« succession (art. 10) ».

De même que l'art. 8, cet article doit être restreint au cas où l'insuffisance de perception provient d'une inexactitude dans l'attestation ou dans la déclaration. Si, en effet, elle provient d'une appréciation inexacte du receveur, l'action en supplément de droit se prescrit par deux ans.

D'ailleurs, aux termes de l'art. 14 de la loi du 16 juin 1824, même dans le cas de notre art. 8, l'amende se prescrit par deux ans du jour où l'Administration a été mise à même, par des actes ou par des faits régulièrement parvenus à sa connaissance, de constater la fraude.

---

## CONCLUSION

---

Depuis sa promulgation, la loi du 25 février 1901 a été l'objet d'éloges enthousiastes et de critiques acerbes ; entre ces deux extrêmes, une appréciation plus exacte semble devoir se placer.

Certes, on peut, sans réserve, louer le législateur d'avoir abouti à réaliser la réforme de la déduction du passif, et d'avoir réussi à vaincre la résistance que l'Administration avait opposée, pendant cinquante ans, aux tentatives faites dans ce but. Il faut le féliciter particulièrement d'avoir écarté les restrictions que contenaient les derniers projets, et d'avoir admis, d'une façon complète, la distraction des dettes constatées autrement que par des actes authentiques ou par des actes sous seing privé régulièrement enregistrés, et surtout celle du passif commercial.

Cependant, il ne faut pas se dissimuler que la loi de 1901 contient, comme toute œuvre humaine, des lacunes et des imperfections. Elles sont excusables, sans doute, parce que le législateur avait à sauvegarder les intérêts du Trésor, et devait se montrer circonspect en posant un principe dont la nouveauté ne permettait pas d'apprécier exactement les conséquences ; mais le devoir du commentateur est de les relever et de les signaler, dans l'espoir que, le jour où la loi sera

remaniée, ses critiques pourront être prises en considération, et qu'il contribuera ainsi, pour sa modeste part, à hâter le progrès vers l'idéal de la justice fiscale.

Ces critiques peuvent se formuler ainsi :

1<sup>o</sup> Il serait désirable que le bénéfice de la déduction s'étendît à certaines dettes dont la constatation par un titre régulier ne se rencontre, pour ainsi dire, jamais, par exemple à celles qui sont énumérées par les articles 2101, 2102 et 2103 du Code civil. Leur importance pourra toujours être fixée avec une approximation suffisante pour que la fraude ne constitue pas pour la Régie un danger sérieux. De même, on pourrait admettre la déduction de certaines dettes postérieures au décès, limitativement énumérées, en considération du caractère de connexité qu'elles offrent avec cet événement, et y ranger par exemple : les frais funéraires, les frais occasionnés par la liquidation et le partage de la succession, les droits de mutation par décès dûs par les héritiers.

2<sup>o</sup> Nous avons montré les inconvénients multiples qu'occasionnera la production obligatoire au receveur des livres de commerce du défunt, et nous persistons à croire que le profit qu'en retirera l'Administration ne sera pas en rapport avec les désagréments et avec le dommage qu'elle pourra causer aux héritiers. On accueillerait favorablement la suppression de cette obligation, pourvu toutefois que la loi laissât aux parties la liberté de produire la comptabilité du *de cujus*, au cas où les dettes dont ils demandent la déduction ne résulteraient d'aucun autre titre.

3<sup>o</sup> Par suite du système de justification exigé par la loi, il arrivera fréquemment que des dettes échapperont à l'application du principe nouveau à cause des dépenses dont la demande de déduction sera cause. Les

frais des copies collationnées, les droits et amendes de timbre et d'enregistrement que l'Administration est autorisée à percevoir, les frais nécessités pour obtenir l'attestation du créancier, pourront se monter à un total assez élevé pour que les héritiers aient avantage à les éviter en payant le droit de mutation sur l'actif brut. Cet inconvénient se manifestera principalement pour les dettes modiques qui sont les plus intéressantes quand elles grèvent de petites successions.

4° La loi ne pourrait-elle pas attacher plus de confiance aux liquidations régulières, et opérer la distraction du passif sur les bases établies dans ces actes ? On objectera qu'ainsi la fraude deviendrait facile et que le fisc serait à la merci des redevables. Sans doute, il faudrait se montrer prudent et entourer ce mode d'établissement des dettes de garanties sérieuses ; mais il faut encore considérer que l'exagération du passif dans la liquidation présente pour les parties des dangers assez sérieux pour qu'elles n'en abusent pas. Peut-on admettre, en effet, que, pour faire l'économie de quelques centaines de francs de droits d'enregistrement, (et il faudrait une exagération considérable pour obtenir ce résultat), les héritiers étalent un passif fictif, se créent une situation irrégulière et compromettent pour l'avenir l'exercice de leurs reprises ou de leurs récompenses.

5° Enfin, les amendes fixées à l'art. 9 semblent fort élevées ; il est vrai que l'Administration se montre d'ordinaire assez facile pour en faire la remise, au moins partiellement. Nous préférerions que le taux en soit réduit mais qu'elles soient appliquées intégralement, en laissant toutefois à la Régie le droit d'user de bienveillance dans les cas où la bonne foi des héritiers lui serait clairement démontrée.

Nous terminerons en exprimant le vœu que la Régie, exécutant la promesse faite devant le Parlement par M. le ministre des finances et par son Directeur Général, montre dans l'application de la loi de 1901, l'esprit le plus large et le plus conciliant.

On nous dira, peut-être, que nous nous sommes montré, au cours des pages qui précèdent, très rigoureux et très fiscal. Nous le reconnaissons volontiers, mais nous ferons observer qu'il ne pouvait en être autrement dans un travail théorique qui doit s'inspirer uniquement des textes. Nous verrons, d'ailleurs, sans aucun dépit, et même avec plaisir, quelques-unes de ces solutions rigoureuses mises en échec par des Instructions libérales de l'Administration supérieure, venant adoucir la loi et en élargir l'application.

Vu :

Le Professeur, Président de la Thèse,  
LAISNÉ DES HAYES.

Vu :

Le Doyen de la Faculté.  
Edmond VILLEY.

Vu et permis d'imprimer :  
Le Recteur de l'Université de Caen,  
E. ZEVORT.

~~~~~

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
LOI DU 25 FÉVRIER 1901	5
AVANT-PROPOS	9
INTRODUCTION	11
HISTORIQUE	21

DE LA DÉDUCTION DU PASSIF

PREMIÈRE PARTIE

DÉDUCTIONS ADMISES AVANT LA LOI DU 25 FÉVRIER 1901 . . .	55
--	----

DEUXIÈME PARTIE

DÉDUCTION DES DETTES D'APRÈS LA LOI DU 25 FÉVRIER 1901 . . .	87
CHAPITRE I. — QUE DOIT-ON ENTENDRE PAR DETTE ? . . .	91
CHAPITRE II. — CONDITIONS DE LA DÉDUCTION . . .	112
SECTION I. — La dette doit être liquide au jour de la déclaration de succession.	113
SECTION II. — La dette doit être justifiée par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt	122
SECTION III. — Etat certifié du passif. . .	140
SECTION IV. — Production du titre en original ou en copie collationnée . . .	143
SECTION V. — Attestation du créancier . . .	155
CHAPITRE III. — POUVOIR DU RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT.	163
CHAPITRE IV. — DETTES DONT LA LOI N'ADMET PAS LA DÉDUCTION	170
CHAPITRE V. — MOYENS DONNÉS A L'ADMINISTRATION POUR RECHERCHER ET PUNIR LA FRAUDE	
Procédure, Pénalités, Prescriptions . . .	188
CONCLUSION	195

